

89 ve 91 Numaralı KDV Genel Tebliğine Göre
KATMA DEĞER VERGİSİNDE
TEVKİFAT UYGULAMASI

Harun KAYNAK
Baş Hesap Uzmanı
Ankara Defterdar Yrd.V.

Tezcan ATAY
Gelirler Baş Kontrolörü
Ankara Defterdar Yrd.V.

TÜRMOB YAYINLARI- 232
ANKARA - 2004
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2004 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basım - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, mali müşavirlik mesleği sürekli bir gelişim ve değişim içinde kendini yenilemek zorundadır. Bu yüzden TÜRMOB'un temel politikalarından birini eğitim faaliyetleri oluşturmaktadır. TÜRMOB ve Odalarımızın en fazla ağırlık verdiği konuların başında eğitim seminerleri ve yayımlar gelmektedir.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenece yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2004-5 Seri Numaralı bu kitabı; Baş Hesap Uzmanı Ankara Defterdar Yrd.V. Harun KAYNAK ve Gelirler Baş Kontrolörü Ankara Defterdar Yrd.V. Tezcan ATAY tarafından hazırlanan **“89 ve 91 Numaralı KDV Genel Tebliğine Göre Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

I-	GİRİŞ	1
II-	UYGULAMAYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR	2
A-	Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Olan Kurum ve Kuruluşlar	3
	1- Genel Olarak	3
	2- Yapım İşlerinde Asıl Yükleniciler ve Taşeronlar	6
B-	Tevkifata Tabi Hizmetler ve Tevkifat Oranları	7
	1- Genel Olarak Tevkifata Tabi Hizmetler	7
	2- Yabancı Kurum veya Kuruluşlarca Verilen Hizmetler	9
C-	Tevkifat Oranları	10
D-	Tevkifata Tabi Tutulan Hizmetlerin Kapsamı	11
	1-Yapım İşleri ve Bu İşlerin Türevi Olan Hizmetler	11
	2-Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	17
	3-Özel Güvenlik Hizmetleri	19
	4-Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	20
	5-Yemek Servis Hizmetleri	22
	6-Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri	24
E-	Tevkifat Oranları Yönünden Sorumluluğun Uygulanışı	26
F-	Tevkifat Uygulamasının Parasal Alt Sınırı	28
G-	Yürürlük Tarihi	29
H-	Düzenlenecek Faturada KDV Hesaplanması, Gösterilmesi ve Beyanı	31

1-Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Düzenleyecekleri Belgeler, Dikkat Edecekleri Hususlar	31
2-Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Beyanı	32
3- Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin İade Durumu	33
3.1-İade Esasları ve İade Taleplerine Eklenecek Belgeler	33
I- Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler	36
1-Genel Bütçeli İdarelerin Durumu	36
2-Genel Bütçeli İdareler Dışında Kalanların Durumu	37
3-Bankaların Durumu	37
4-Vergi Sorumlularınca Verilecek 2 Numaralı KDV Beyannamesinde Dikkat Edilecek Hususlar	38
J- Örnekler	40
1-Tevkifat Kapsamına İlişkin Örnekler:	40
Örnek 1: (Malzeme Alımı ve İşçilik)	40
Örnek 2: (Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri)	41
Örnek 3: (Yapım İşleri ve Türevi Olan İşler)	42
Örnek 4: (Yapım İşleri ve Türevi Olan İşler)	43
Örnek 5: (Danışmanlık Hizmetleri)	44
Örnek 6: (Yapım İşleri)	44
Örnek 7: (Yemek Hizmetleri)	46
Örnek 8: (Taşıtlara Ait Bakım, Onarım ve Tadil Hizmetleri)	48
Örnek 9: (Güvenlik Hizmetleri)	50
2- Uygulamaya İlişkin Kapsamlı Örnek	52
III-GENEL DEĞERLENDİRME	55

IV-EKLER	57
A-EK 1: 89 SERİ NUMARALI KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ	57
B-EK 2: 91 SERİ NUMARALI KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ	59
C-EK 3: 18 SIRA NUMARALI Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği	72

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı'na (Bundan sonra kısaca Bakanlık olarak bahsedilecektir.), Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDV) 9'uncu maddesi gereğince, **gerekli görülen hallerde** vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Bakanlıkça yayımlanan 89 Seri No'lu Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliği¹ ile, bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan KDV tutarları üzerinden **tevkifat yapılması uygulaması** getirilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğ'de dikkat çeken en önemli husus, KDV tevkifatı uygulamasına yeni bir boyut getirilmesi suretiyle bir kısım hizmetlerde de KDV tevkifatına başlanacak olmasıydı. Bahsi geçen Genel Tebliğ'in tevkifata ilişkin hükümleri 1 Kasım 2003 tarihinde yürürlüğe girmişti. Bir başka ifadeyle, bahsi geçen Tebliğde belirtilen kapsam dahilindeki işlemler dolayısıyla 1 Kasım 2003 tarihinden itibaren düzenlenecek faturalar için tevkifat uygulaması başlamıştı.²

Diğer taraftan, tevkifat uygulamasını geniş bir hizmet grubuna teşmil eden 89 seri no'lu Tebliğ'in kapsamının ve tanımların net olarak ortaya konulamamış olması nedeniyle uygulamada pek çok sorun doğduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle, Vergi İdaresi (Gelirler Genel Müdürlüğü) konu hakkında daha net belirlemelerin olduğu yeni bir tebliğ düzenlemesinde bulunma gereği hissetmiş ve

-
- 1 -**89 seri numaralı KDV Genel Tebliği**, 21.10.2003 tarih ve 25266 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Tebliğe çalışmamızın son bölümünde yer verilmiştir.
 - 2 -**Harun KAYNAK**, "91 Seri No'lu Kdv Genel Tebliğiyle Bir Kısım Hizmet İşlemlerinde Değiştirilen Tevkifat Uygulaması " , Vergi Dünyası, Nisan 2004, geniş şekilde faydalanılmıştır.

çalışmalara başlamıştır. Söz konusu çalışmalar sonucunda, ağırlıklı olarak 89 seri no'lu Tebliğ uygulamalarında açıklanması gereken bölümlerde daha geniş ve net açıklamaların yer aldığı 91 seri no'lu Tebliğ düzenlenmiştir.³

91 seri no'lu Genel Tebliğ 89 seri no'lu Genel Tebliğ'in "tevkifat uygulaması"na ilişkin bölümünü **tamamen** uygulamadan kaldırmıştır. Yani, yeni Tebliğ ile 89 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü yürürlükten kaldırılmış, diğer bölümleri ise aynen geçerliliğini korumuş bulunmaktadır. Esasen, yukarıda da ifade edildiği üzere, yeni Tebliğ'in pek çok yönden eski Tebliğ'le getirilen uygulamaları aynen devam ettirdiği görülmektedir. Ancak, özünde çok büyük değişiklikler yapılmamış olmakla birlikte, iki Genel Tebliğ arasında açıklanması gereken uygulama farklılıklarının bulunduğu da söylenmelidir.

Bu bağlamda çalışmamızda, okuyucularımıza hem 89 hem de 91 seri numaralı KDV Genel Tebliğleri kapsamında tevkifat uygulaması hakkında kapsamlı açıklamalarda bulunulmaya çalışılacak, her iki Tebliğ öngörülere arasında karşılaştırılmalar yapılacak ve 91 seri no'lu Tebliğ uygulamaları yönünden sorun olarak belirmesi kuvvetle muhtemel konularda görüşlerimize yer verilecektir.

II-UYGULAMAYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR:

Hatırlanacağı üzere, 89 Seri numaralı KDV Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümündeki düzenleme ile bir kısım kurum ve kuruluşlarca alınan bazı hizmetlere ait

³ -91 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 28.02.2004 tarih ve 2525387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Tebliğe çalışmamızın son bölümünde yer verilmiştir.

katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulması uygun görülmüştü. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına yansıyan olaylar ve tereğ düt edilen hususlar çerçevesinde söz konusu uygulamanın aşağıdaki düzenlemeler dahilinde devam etmesi Maliye Bakanlığınca uygun görülmüş ve 89 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü 91 seri numaralı Tebliğin yayımından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır

A- Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Olan Kurum ve Kuruluşlar:

1- Genel Olarak:

Çalışmamızın giriş bölümünde de açıklandığı üzere, Bakanlık kendisine tanınan yetkiye dayanılarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların **birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere** çalışmamızın bir sonraki bölümünde belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları 91 seri no'lu Genel Tebliğ ile uygun görülmüştür.

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri,
- 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.

Görüldüğü üzere, 89 seri no'lu Genel Tebliğ'de olduğu gibi 91 seri no'lu Tebliğ'de de tevkifat yapmakla sorumlu tutulan kurum ve kuruluşlar yukarıda belirtildiği gibi tadadi olarak sayılmışlardır Bir başka ifadeyle, tevkifat kapsamına giren işlemlere muhatap olan **tüm kurum ve kuruluşların tevkifat yapma zorunlulukları bulunmamakta**, sadece yukarıda ismen telaffuz edilen kurum ve kuruluşların kapsam dahilindeki işlemleri için KDV tevkifatında bulunma zorunlulukları bulunmaktadır

Her iki Tebliğ açıklamaları karşılaştırıldığında, 89 seri no'lu Tebliğ'de tevkifat yapması öngörülen kurum ve kuruluşlar ile 91 seri no'lu Tebliğ'de tevkifat yapacağı söylenen kurum ve kuruluşların hemen hemen aynı olduğu dikkat çekmektedir Buna karşılık, 89 seri no'lu Tebliğ'de tevkifat yapması öngörülen kurum ve kuruluşlar arasında "özel finans kurumları" ve "organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar" açıkça sayılmış değildir Ancak, 89 seri no'lu Tebliğ'in uygulandığı dönemde de (1 Kasım 2003-28 Şubat 2004), bahsi geçen kurum ve kuruluşlar sahip oldukları statüler gereğince tevkifat kapsamına alınmışlardır Zira, özel finans kurumları "bankalar" kavramı içerisinde ele alınmakta, organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar ise "kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları" kapsamında değerlendirilmekteydiler. Bu itibarla, her iki Genel Tebliğin "tevkifat yapacak kurum ve kuruluşlar" yönünden kapsamının hemen hemen aynı olduğunu söylemek mümkündür.

89 seri no'lu Tebliğ ile 91 seri no'lu Tebliğ'in tevkifat yapacak kurum ve kuruluşların kapsamaları yönünden en belirgin farklılığı "köyler"dedir. 89 seri no'lu Tebliğ'in atf yapmış olduğu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/1'nci maddesinde "köyler" açıkça zikredilmekle birlikte, 91 seri no'lu Tebliğ de köylerden bahsedilmemekte-

dir. Bu nedenle, 28.02.2003 tarihinden itibaren "köyler" in tevkifat kapsamına giren işlemleri için kesinti yapma zorunluluklarının kaldırıldığı söylenebilecektir

2- Yapım İşlerinde Asıl Yükleniciler ve Taşeronlar:

Çalışmamızın önceki bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların izleyen bölümde yer verilen tevkifat kapsamına girecek işlerinde tevkifatta bulunmaları zorunluluğu, 91 seri no'lu Tebliğ'in "Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar" başlıklı A/2 no'lu bölümündeki açıklamalara dayanmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızın önceki bölümünde ismen telaffuz kurum ve kuruluşların tevkifat kapsamındaki işleri yönünden tevkifatta bulunmaları kural olarak zorunludur. Çalışmamızın önceki bölümünde vurgulandığı üzere, bu kuralın yegane istisnası ise, önceki bölümde ismen telaffuz edilen kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetlerdedir.

Öte yandan, bahsi geçen Tebliğ'in A/2-a bölümünde; çalışmamızın önceki bölümünde ismen telaffuz edilen kurum ve kuruluşlar içerisinde yer almasa dahi, yapım işlerinin asıl yüklenicisi olan mükellefler yönünden özel bir durum oluşturulmuştur. 91 seri no'lu Tebliğ'in bahsi geçen bölümünde; Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren (**1 Mart 2004 tarihinden itibaren**) yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen taşeronlara veya daha alt taşeronlara devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici veya taşeronun, kendilerine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden tevkifatta bulunması zorunlu kılınmıştır. Burada önemli bir ayrıntı olarak, yapım işlerinde asıl yüklenicinin taşerona devrettiği işlerin taşeronlarca diğer taşeron veya taşeronlara devredilmesi durumunda, her bir devir işlemi sonucunda devri yapan taşeronların her biri için aynı zorunluluğun bulunduğu vurgulanmalıdır. Bir başka ifadeyle, yapım işlerinin asıl yüklenicilerinden

aşağı doğru devredilen her bir bağımsız yapım işi için, devir zincirinde yer alan taşeronların da tevkifatta bulunma zorunlulukları vardır. Yapım işleri kavramının tanımına ve yükleniciler ile taşeronların tevkifatta bulunma zorunluluğuna ilişkin daha ayrıntılı bilgilere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

B- Tevkifata Tabi Hizmetler ve Tevkifat Oranları:

1- Genel Olarak Tevkifata Tabi Hizmetler:

89 seri no'lu Genel Tebliğin kapsamıyla karşılaştırıldığında, 91 seri no'lu Tebliğ'le tevkifata tabi tutulan hizmetlerin kapsamının genişletildiği söylenebilecektir. Yeni uygulamaya (91 seri no'lu Tebliğ uygulaması) göre tevkifata konu işlemler ana başlıklar itibarıyla aşağıya çıkarılmıştır

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi hizmetleri,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

Görüldüğü üzere, 89 seri no'lu Tebliğ kapsamına giren işlemlerde olduğu gibi, 91 seri no'lu Tebliğin kapsamına giren tevkifata konu işlemler de sınırsız değildir. Yukarıda ismen telaffuz edilen hizmetlerin kapsamına girmeyen işlemler **91 seri no'lu Tebliğ çerçevesinde tevkifata tabi değildirler.**

Tevkifat uygulamasında, yukarıda **ismen telaffuz edilen işlemlere taraf olan mükelleflerin hukuki statüleri ise kural olarak önem arz etmemektedir.** Tevkifatın muhatabı olacak mükellefler tamamen özel sermayeye sahip mükellefler olabilecekleri gibi, kamu tüzel kişiliğine sahip mükellefler de tevkifat muhatabı olabileceklerdir. Bununla birlikte, 89 seri no'lu Tebliğ'den farklı olarak 91 seri no'lu Tebliğle bu duruma önemli bir istisna getirilmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere, çalışmamızın önceki bölümünde ismen sayılan kurum ve kuruluşların **birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetler tevkifata tabi tutulmayacaklardır.** Bu nedenle, örneğin asıl amacı tarımsal faaliyetler olan bir kooperatifin üyelerinden satın aldığı gıda ürünleri ile bir devlet hastanesine yemek hizmeti vermesi durumunda tevkifat yapılacak ancak, aynı hizmeti örneğin bir kamu iktisadi teşebbüsünün yerine getirmesi durumunda tevkifat yapılmayacaktır. Benzer şekilde, devlet üniversitesinin örneğin bir kamu idaresine ait lojman için sunacağı yapı-denetim hizmeti için tevkifat yapılmayacak ancak, aynı hizmeti bir vakıf üniversitesinin sunması durumunda tevkifat uygulanacaktır. Yukarıda örneklendiği gibi, birbirine benzer hizmetlerde birinde tevkifat uygulanacağı söylenirken diğerinde tevkifatın olmadığını söylemenin yegane kriteri olarak, hizmetin muhatabı olan kurum ve kuruluşların tevkifat yapacak kurum ve kuruluşlar arasında sayılıp sayılmadığına bakılacaktır.

Tevkifat uygulamasının önemli noktalarından birisi de, 91 seri no'lu Tebliğ'de ismen telaffuz edilen işlemlerin ortak özelliklerinin "hizmet" kavramı içerisine mütalaa edilmeleridir. Bir başka ifadeyle, **yapılan işlemde "hizmet" boyutunun olmadığı durumlarda tevkifat söz konusu olmayacaktır.** Bu itibarla, yapılan işin sadece "teslim" kapsamına giren işlemlerden ibaret olması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, örneğin her türlü inşaat ve taahhüt işleri (yapım işleri) tevkifat kapsamına girmekle birlikte,

yapılan işlemin sadece inşaat malzemesi alım-satımı olması durumunda tevkifat söz konusu olmayacaktır. Buna karşılık, tevkifat kapsamına girecek "**hizmet**" işlerinin bir kısım malzemenin alımını ve kullanımını da gerektirmesi durumunda tevkifat toplam bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden yapılacaktır. Buna göre, inşaat ve taahhüt işinde müteahhidin ihtiyaç olan malzemeyi de sağlamanın gerektiği durumlarda tevkif edilecek bedel, işçilik ve kullanılan malzemeyi kapsayan toplam bedelin KDV'si üzerinden hesaplanacaktır. Önceki uygulamada da (89 seri no'lu Tebliğ uygulaması) aynı ilke ve esaslar geçerliydi.

2-Yabancı Kurum veya Kuruluşlarca Verilen Hizmetler:

91 seri no'lu Tebliğ, tamamen yabancı kurum veya kuruluşlarca verilen hizmetlerde kendisi yönünden özel bir istisna getirmiştir.

Bilindiği üzere, Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri her türlü hizmetlere ait katma değer vergisi 15 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin⁴ "C"⁵ bölümündeki esaslar dahilinde hizmetten yararlanan

4 -**15 Seri numaralı KDV Genel Tebliği**, 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5 -Anılan Tebliğin "C – YURT DIŞINDAN SAĞLANAN HİZMETLER" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar aynen şu şekildedir:
Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine **sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.**

kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla ödenmektedir. Bu uygulama, , tamamen yabancı kurum veya kuruluşlarca verilen hizmetler yönünden 91 seri no'lu Tebliğ'e benzer ancak ondan ayrı bir tevkifat uygulamasını ifade etmektedir. Bu itibarla, mükerrer tevkifat uygulamasının önüne geçilmek amacıyla, Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri hizmetler 91 seri no'lu Tebliğin kapsamından çıkarılmıştır.

C-Tevkifat Oranları:

91 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde tevkifat oranları "hesaplanan katma değer vergisi"nin % 50 ve 1/3'ü olarak belirlenmiş olup, tevkifata tabi hizmetlerin listesi aşağıda yer almaktadır.

% 50 Oranında KDV Tevkifatı Yapılacak İşler	1/3 Oranında KDV Tevkifatı Yapılacak İşler
Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri	Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri
Özel güvenlik hizmetleri	Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri
Danışmanlık ve denetim hizmetleri	Her türlü yemek servisi

Yukarıda yer verilen listeden de görüleceği üzere, tevkifat oranlarının belirlenmesinde hizmet gruplarının ortak yapıları dikkate alınmak suretiyle gruplandırmada bulunulduğu dikkati çekmektedir. Bu itibarla, ağırlıklı olarak emek girdisine dayalı hizmetlerde tevkifat oranının % 50, diğer hizmetlerde ise oranın 1/3 olarak tespit edildiği söylenebilecektir.

D- Tevkifata Tabi Tutulan Hizmetlerin Kapsamı:

1-Yapım İşleri ve Bu İşlerin Türevi Olan Hizmetler:

Eski uygulamada (89 seri no'lu Tebliğ uygulaması), yıllara sari olsun veya olmasın taahhüt işleri ile her türlü özel inşaat işleri tevkifat kapsamına dahildi. Bu yönüyle, 89 seri no'lu Tebliğ'de yer alan "inşaat taahhüt işleri" ibaresi sadece "yıllara sari inşaat işleri"ni ifa - de etmemekte, yıllara sari olsun veya olmasın her türlü taahhüt işleri ile özel inşaat işleri de Tebliğ kapsamına girmekteydi.

Diğer yandan, 89 seri no'lu Tebliğ'le bir anlamda bulanık suda balık avlanılmaktaydı. Zira, hangi işlerin inşaat işi sayılacağı konusunda uygulamada ciddi tereddütlerin yaşandığı bilinmekteydi. Bu duruma iyi bir örnek olarak, uzunca bir zaman konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt işlerine ilişkin özel bir katma değer vergisi rejimi uygulandığı halde⁶, hala hangi işlerin konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat ve taahhüt hizmeti kapsamında değerlendirileceği konusunda pek çok soru işareti bulunmaktadır. Gerçekten, 49 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ⁷ ile 5 se-

6 Katma Değer Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı Kanun'la eklenen geçici 15'nci maddesi uyarınca; 29.07.1998 tarihine kadar konut yapı kooperatiflerine karşı yapılan inşaat ve taahhüt işlerinde istisna uygulanmış, bu tarihten sonrasında genel oranın (%18) altında bir oran (%1) uygulanacağı öngörülmüştür.

7 -49 seri numaralı KDV Genel Tebliği, 20.07.1995 tarih ve 22349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

ri no'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde⁸ örnekler verilmek suretiyle konut yapı kooperatifleri yönünden hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilecekleri konusunda belirleme yapılmaya çalışılmıştı. Buna rağmen, konut yapı kooperatifleri dışındaki mükellef gruplarına yapılan inşaat işleri ile 49 seri no'lu Tebliğ ve 5 seri no'lu Sirkülerde ismen belirtilmeyen ve mahiyet itibarıyla inşaat işine benzeyen işlerin nasıl değerlendirileceği konusunda yoğun tartışmalar halen de yaşanmaktadır. Bu tartışmaların konumuz yönünden önemi, tartışmalar sonucunda ortaya çıkacak görüşe göre, işlemin 89 seri no'lu Tebliğ çerçevesinde tevkifat uygulanıp uygulanmayacağına karar verilmekte olmasındaydı. Böylesine belirsizliğin hakim olduğu bir alanda, benzer olaylarda farklı uygulamalara rastlanabilmekteydi. Nitekim uygulamada mahiyeti itibarıyla inşaat işi kapsamında değerlendirilebilecek pek çok işin tevkifat uygulamasında hataların yapıldığı görülmüştür. Bu nedenle, 91 seri no'lu Tebliğ'le "inşaat, taahhüt işleri" kavramından daha belirgin bir tanım sunan "yapım işleri"nden bahsedilmiş ve bu işlerin kapsamına nelerin gireceği konusunda temel ölçüler konulmuştur. Buna ilaveten, bu işlerin türevi olarak ortaya çıkan mimarlık, mühendislik ve etüt-proje hizmetleri de yeni uygulamada (91 seri no'lu Tebliğ uygulaması) tevkifat kapsamına alınmıştır.

91 seri no'lu Tebliğ uygulamalarında yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya

8 -5 Seri numaralı KDV Sirküleri, 21.11.2003 tarih ve KDVK-5/2003-5/Konut Yapı Kooperatifleri sayılıdır.

badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere, yapım işlerinin ne olduğu kesin bir çizgiyle sınırlandırılmamış, "gibi" edatı kullanılmak suretiyle burada **ismen telaffuz edilen işlere benzerlik gösteren diğer işlerde de tevkifat uygulanacağı hüküm altına alınmıştır**.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus olarak, **bahsi geçen işler ile "yapım işleri" arasında bir illiyet bağının aranması gerekeceğidir**. Bir başka ifadeyle, yapım işlerinin türevi işler olarak görülecek tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama gibi işler **tek başına yapıldıkları durumda tevkifat uygulanmayacaktır**. Buna göre, örneğin Karayolları Genel Müdürlüğü'nce ihale edilen bir karayolu yapımı işinde asıl yüklenici müteahhit firmaya hem mıcır temini, hem nakliye hem de karayolunun yapımı işinin birlikte verilmesi durumunda **yapılan işlemlerin tümüne** ilişkin bedelin KDV'si üzerinden tevkifat uygulanacaktır. Böylesine bir durumda, mıcır temini ve nakliye işi için ayrı faturaların düzenlenmesi öngörülmüş olsa dahi, bu işler nedeniyle düzenlenen faturalarda gösterilen KDV'ler üzerinden "yapım işleri" için öngörülen oranlarda tevkifat uygulanacaktır. Buna karşılık, aynı örnek üzerinde, ihale edilen işin sadece mıcır temini ve nakliyesi olması ve karayolu yapımı işinin başka bir mükellefe ihale edilmesi durumunda mıcır temini ve nakliyesi işi için tevkifat uygulanmayacaktır.

Öte yandan, yapım işlerinin türevi olan işlemlerin tevkifat uygulamasında iktisadi ve teknik bütünlüğe de dikkat edilecektir. Bu itibarla, örneğin bir sanayi sitesinin altyapı işinin ihalesini anahtar teslimi esasına göre tamamlamak üzere alan bir müteahhit, kanali-

zasyon ağı için gereken büzlerin imali ve taşınmasını bir başka firmanın yapacağı gerekçesiyle, bu kısma isabet eden KDV üzerinden tevkiyat uygulanmamasını isteyemeyecektir. Zira, yapılan alt yapı işi bütünlük arz etmekte, büzlerin temini ve taşınması işi alt yapı işinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır.

Burada önem arz eden bir ayrıntıya yer vermek gerekecektir. Yukarıda yapım işlerinin türevi olarak belirtilen işlerin, yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verilmesi durumunda yapılan işler "danışmanlık hizmetleri" kapsamında tevkiyata tabi tutulacaktır.

"Danışmanlık hizmetleri"yle ilgili olarak bir parantez açıp önem arz eden diğer bir noktaya daha değinmek yerinde olacaktır. Bilindiği üzere, yapım işinin türevi olan mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler, kamu ve özel kurum veya kuruluşlara iki şekilde ifa edilebilmektedir. Birinci yöntemde, hizmeti ifa eden gerçek veya tüzel kişiler, mevcut teknik bilgilerine dayanarak, türev hizmetler için özel veya kamu kurum veya kuruluşlarına kelimenin tam anlamıyla danışmanlık yapmakta ve bu kurum veya kuruluşların uygulamalarını yönlendirmek üzere rapor düzenlemektedir. Yapılan işin mahiyeti dikkate alındığında, burada bahsi geçen işler tam olarak "danışmanlık hizmetleri" kapsamında değerlendirilmek zorundadır. Buna karşılık, bir diğer yöntem olarak, kamu veya özel kurum veya kuruluşlara karşı üstlenilen bir kısım mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler yapılan sözleşmeler uyarınca tamamen diğer kurum veya kuruluşlara da devredilebilmektedir. Bu durumda örneğin belediyeler kendi görev ve yetki alanları içerisindeki kadastro faaliyetlerini yerine getirmek üzere

bir başka kurumla sözleşme imzalamaktadır. Görüldüğü üzere, ikinci yöntemde yapılan işin "danışmanlık" boyutu bulunmamakta, bir anlamda yetki devri gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, birinci yöntem kullanılmak suretiyle yapılan işler "danışmanlık hizmetleri" kapsamında tevkifata konu edilmeleri gerekirken, ikinci yöntemle yapılan işlerin "danışmanlık hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulmaları mümkün olamayacaktır.

"Mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler" in "yapım işleri" kapsamında veya "danışmanlık hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı ayrımı ise, her iki hizmet grubu için öngörülen tevkifat oranları yönünden önem arz etmektedir. Çalışmamızın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere, her iki hizmet grubu için öngörülen tevkifat oranları farklıdır.

Diğer taraftan, eski uygulamadan (89 seri no'lu Tebliğ uygulaması) farklı olarak tevkifat uygulamasında taşeronlarla ilgili olarak özel bir durum oluşturulmuştur. Buna göre, 91 seri no'lu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren (1 Mart 2004 tarihinden itibaren) **asıl yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen taşeronlara veya taşeronlarca daha alt taşeronlara devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her bir mükellefin kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden tevkifatta bulunması zorunludur.** Yapım işini taşeronlara devreden müteahhit firmanın yasal durumu bu açıdan önem arz etmeyecektir. Bu uygulama yönünden, yapım işinde asıl yüklenici firmadan 91 seri no'lu Tebliğ uyarınca tevkifatta bulunulması zorunluluğu yeter şarttır. Buna göre, örneğin Kültür ve Turizm Bakanlığı'na ait bir binanın komple onarımı işinde yüklenici firmanın işin elektrik tesisatıyla ilgili bölümünü bir taşerona devretmesi durumunda, hem asıl

yüklenici firmanın yaptığı hizmetler hem de taşeron firmanın yaptığı hizmetler ayrı ayrı tevkifat konusu olacaktır Görüldüğü üzere asıl yüklenici firma, çalışmamızın II/A-1 no'lu bölümünde ismen telafuz edilen kurum veya kuruluşlar (tevkifatta bulunma zorunluluğu bulunan kurum veya kuruluşlar) arasında yer almasa dahi, taşerona devredilen bir kısım işler dolayısıyla tevkifat yapma zorunluluğuyla karşı karşıya kalabilmektedir. Ancak, çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, tevkifatta bulunma zorunluluğu bulunan kurum veya kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetlerde tevkifat yapılmayacaktır. Buna göre, yukarıda örneklenen olayda Kültür ve Turizm Bakanlığı'na yapılacak komple bina onarımı işinin örneğin bir belediye iktisadi teşekkülü tarafından yüklenilmesi ve yüklenici firma tarafından elektrik tesisatının onarımı bir başka belediye iktisadi teşekkülüne devredilmesi durumunda, her iki aşamada da tevkifat yapılmayacaktır. Buna karşılık, aynı örnekte taşeron sıfatlı belediye iktisadi teşekkülünün aynı işi tevkifatta bulunma zorunluluğu bulunmayan örneğin özel sermayeli bir limited şirkete devretmesi durumunda tevkifat sorumluluğu bu devir işlemiyle başlayacaktır. Taşeronların da tevkifat uygulaması kapsamına alınabilmeleri için, taşeronlarca yapılan işin bağımsız bir yapım işi sayılabilmesi gerekeceği vurgulanmalıdır. Bu durumda, yukarıdaki örnekte asıl yüklenici yapacağı iş yönünden kum temini ve nakliyesi işini bir başka mükellefe ihale etmesi durumunda bu işleri yapan mükellefe tevkifat uygulanmayacaktır. Zira, kum temini veya nakliyesi işi bağımsız bir "yapım işi" sayılmamaktadır. Yapım işlerinde tevkifat uygulaması sadece asıl yüklenicinin taşerona devrettiği işler yönünden değil, taşeronların da birbirlerine devrettikleri yapım işleri için de mevcuttur. Buna göre, yukarıdaki örnekte elektrik tesisatı işinin tamamen veya kısmen ikinci bir taşerona yaptırılması durumunda birinci taşeronun da tevkifatta bulunma zorun-

luluğu olacaktır. Ancak, devredilen işlerin bağımsız olarak "yapım işi" sayılmadığı durumlarda tevkifat uygulaması da sona erecektir

Tevkifatta bulunma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşlardan komple yapım işlerinden sadece proje ve mühendislik hizmetleri gibi türev işlere ilişkin kısmının ayrı bir taşeronla devredilmesi durumunda aynı uygulamanın yapılıp yapılmayacağı konusu üzerinde ayrıca durulması gereken bir konudur Gerçekten, örneğin ticari bir banka tarafından ihale edilen genel müdürlük hizmetlerinde kullanılacak bir binanın komple yapım işleri ve türevlerinin bir yükleniciye devredilmesi ve yüklenicinin de etüt, proje ve danışmanlık işlerini ayrı bir taşeronla devretmesi durumunda taşeronla isabet eden kısım için 91 seri no'lu Tebliğ yönünden tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı konusunda net bir belirleme yapmak mümkün değildir. Bununla birlikte, 91 seri no'lu Tebliğ'le taşeronlara asıl yüklenicilerce devredilen sadece "yapım işleri"nde tevkifatın öngörüldüğü dikkate alındığında, devredilen işin sadece etüt, proje ve danışmanlık işlerinden ibaret olması durumunda tevkifatın uygulanması gerektiğini düşünüyoruz. Buna karşılık, taşeronla devredilen işlerin hem bir kısım yapım işleri hem de etüt, proje ve danışmanlık işlerinden ibaret olması durumunda, taşeronun yaptığı işlerde herhangi bir ayırım yapmaksızın toplam bedel üzerinden KDV tevkifatının uygulanacağı bize göre kesindir

2-Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri:

89 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde, genel olarak temizlik hizmetlerinin tevkifata tabi olduğu belirtilmişti. Ancak, gerek temizlik hizmetlerinin tam olarak kapsamı konusunda gerekse böcek ve haşerelerden arındırma ve mücadele gibi nitelik olarak genel temizlik hizmetlerine benzerlik arz eden işlerde uygulamanın ne olacağı konusunda ihtilaflar yaşanmaktaydı. Bu nedenle, 91 seri no'lu KDV

Genel Tebliği'nde konu hakkında ayrıntılı açıklamalar ve değerlendirmelerde bulunulması tercih edilmiştir. Buna göre;

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

gibi işler "temizlik hizmetleri" içerisinde tevkifat kapsamına alınmıştır. Bunun yanında, nitelik olarak burada sayılanlara benzerlik arz eden işlerin de bu kapsamda ele alınmasının önü açık tutulmuş, "ve benzeri işler" şeklinde ifadeye yer vermek suretiyle tevkifata tabi örneklerin artırılmasının önü açık tutulmuştur. Ayrıca bu hizmetler ayrıntılandırılmış ve binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği gibi hizmetler de kapsama alınmıştır. Yine, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizlettirilmesi veya yıkattırılmasının da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacağı vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, temizlik işlerinde kullanılacak **deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması** sırasında tevkifat uygulanmayacak ancak, temizlik hizmetleri kapsamında malzemelerin de temizliği yapan kurum veya kuruluşça sağlanması gerekiyorsa malzeme bedellerinin de içerisinde bulunduğu toplam bedele göre hesaplanan KDV tevkifatın matrahı olacaktır.

91 seri no'lu Tebliğ'de, bir kısım belediye hizmetleri olarak adlandırılacak bazı iş grupları da "temizlik hizmeti" kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre, tevkifatta bulunma zorunluluğu bulunan kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da bu kapsamda tevkifata tabi olacaktır.

3-Özel Güvenlik Hizmetleri:

Özel güvenlik hizmetlerine ilişkin olarak 89 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile 91 seri no'lu KDV Genel Tebliği arasında kapsam farkı bulunmamaktadır. Yeni uygulama ile eski uygulamanın yegane farkı, yeni uygulama ile özel güvenlik hizmetlerinin kapsamının net olarak belirlenmiş olmasıdır.

Tebliğ açıklamalarına göre; özel güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar. 91 seri no'lu Tebliğ uygulanması yönünden, sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir.

Görüldüğü üzere, mükelleflerin kendi personelleri marifetiyle yürütmek üzere güvenliği sağlama amaçlı teknolojik araçların satın alınması suretiyle yaptıkları harcamalar tevkifat kapsamına girme yecektir. Bu araçların bakımı ve onarımı gibi işlemler ise "demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacaklardır. Buna karşılık, aynı hizmetlerin başka bir mükellef tara-

findan yerine getirilmesi durumunda hizmet bedeline göre hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulamasında bulunacaktır. Bu ve buna benzer hizmetleri sunan mükelleflerin sadece hırsızlık ve benzeri suçları engellemeye yönelik güvenlik hizmetleri değil, trafik düzenleme, yangınla mücadele gibi mükelleflerin karşılaşmaları muhtemel diğer riskleri önlemeye yönelik hizmetleri de tevkifat kapsamına girecektir. Ancak, yapılan işlemin bir kısmının dahi olsa güvenlik hizmeti kapsamında değerlendirilememesi durumunda, tevkifat uygulanmayacağı tabiidir. Bu durumda, bir sitenin hem güvenlik hem de santral hizmetlerini yerine getiren kurum veya kuruluşun yaptığı hizmetin tamamı tevkifat konusu edilecek ancak, sadece santral hizmetlerini yerine getiren kurum veya kuruluşların sundukları hizmetler tevkifata tabi tutulmayacaklardır.

4-Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri:

89 seri no'lu KDV Genel Tebliğ uygulamasına kıyasla, 91 seri no'lu KDV Genel Tebliği uygulamasının en önemli farklılığı bu alanda kendini göstermektedir. Yeni uygulamayla, **taşıtlara ait bakım, onarım ve tadil hizmetleri tevkifat kapsamına alınmıştır .**

89 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde taşıtlara ilişkin bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamı dışında tutulmaktaydı. Esasen eski uygulamada "makine, teçhizat ve demirbaşlar ait bakım ve onarım hizmetleri" tevkifat kapsamı içerisinde tutulmak ve taşıtların da bu varlıklarla benzer özellikler taşımaları nedeniyle tevkifat kapsamına girecekleri yönünde vergi yorumcularının görüşlerine de rastlanmaktaydı. Bununla birlikte, Vergi İdaresi'nin konuya yaklaşımını gösteren 69 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin⁹

⁹ -69 Seri numaralı KDV Genel Tebliği, 14.08.1998 tarih ve 23433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

"1.1.1. Kapsam ve Tanım" başlıklı bölümünde taşıtlar; makine, teçhizat ve demirbaşlardan ayrı olarak ele alınmışlardır Bu itibarla, eski uygulamada makine, teçhizat ve demirbaşlardan farklı olarak taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin tevkifat kapsamına girmediği konusunda Vergi İdaresi'nde tam anlamıyla görüş birliği bulunmaktaydı. Ancak, bu yaklaşım uygulamada bazı adaletsiz sonuçları da doğurmaktaydı. Zira, bu yaklaşım nedeniyle, 89 seri no'lu Tebliğ uygulamaları yönünden; greyder, dozer, loder ve benzeri özel donanımlı araçlar "makine (iş makinesi)" sayılmak suretiyle bunlara yapılan bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamında değerlendiriliyor, ancak benzer fonksiyonları icra eden örneğin kamyon ve treylerler taşıt sayılmak suretiyle tevkifat kapsamı dışında tutuluyorlardı. 91 seri no'lu Tebliğ bu anlamda ortaya çıkan uygulama farklılıklarını tamamen kaldırmıştır

91 seri no'lu KDV Genel Tebliğine göre; makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır Buna karşılık, **aksam ve parçaların hizmetten yararlanan (tevkifat zorunluluğunda bulunan kurum veya kuruluşlar) tarafından ayrıca karşılanması durumunda sadece işçiliğe isabet eden kısım üzerinden tevkifat uygulanacak**, aksam ve parçaların alımında tevkifat uygulanmayacaktır Buna göre, bir banka adına kayıtlı olan binek otomobilin su, antifiriz ve motor yağı kontrolü ve değişimi hizmetinde saf su, antifiriz ve motor yağının banka görevlisi tarafından piyasadan ayrıca temini durumunda bu kısım için tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak, bakım hizmetinin gereği olan saf su, antifiriz ve motor yağının hizmeti sunan servis veya tamirci tarafından karşılanması durumunda toplam bedele göre hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

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 hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır. Ancak bakım ve onarım hizmetlerinde olduğu gibi, malzeme ve parçaların hizmetten yararlanacak kurum veya kuruluş tarafından piyasadan ayrıca sağlanması durumunda tevkifat sadece işçilik hizmetine isabet eden kısma uygulanacaktır.

5-Yemek Servis Hizmetleri:

89 seri no'lu KDV Genel Tebliğine kıyasla 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin getirdiği önemli sayılabilecek kapsam farklılıklarından biri de bu alanda kendini göstermektedir. Zira, eski uygulamada sadece "personele verilen yemek hizmetleri" tevkifat kapsamına alınmışken, yeni uygulamayla bu ayırım kaldırılmıştır. Bu suretle, uygulamanın kapsamı genişletilmiştir.

Eski uygulama özellikle, yemek servisi hizmetlerinin yurt, okul ve hastane gibi toplu alanlarda yapılması durumunda sorun oluşturmaktaydı. Zira, yemek hizmeti bir bütün olarak hem bu alanlarda çalışan personele hem de öğrenciler, hastalar ve bunların refakatçileri gibi personel sıfatını taşımayan kişilere yönelik olarak verilmekteydi. Bu durum, verilen hizmetin ne kadarlık kısmının personele ait sayılacağı konusunda belirsizlikleri beraberinde getiriyordu. Yeni uygulamayla bu ayırımın önemi kalmamış ve bu tür örneklerde yemek hizmetinin tamamı tevkifat kapsamına alınmıştır.

91 seri no'lu KDV Genel Tebliği yönünden tevkifata tabi yemek

hizmetleri; tevkifatta bulunacak kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca **bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata** tabidir. Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir. Buradan hareketle, tevkifat zorunluluğu bulunan kurum ve kuruluşlara tüketilmeye hazır halde teslim edilen yemekler ile kumanyaların da tevkifat kapsamına girecekleri söylenebilecektir.

Diğer taraftan, özel alanlarda servis edilmek ve tamamen ticari kuralara göre belirlenmiş bedeller üzerinden üretilerek pazarlanan yemek hizmetleri tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu tür durumlarla özellikle kamu kurum veya kuruluşların kendi bünyelerinde oluşturulan ve kişilerin isteğine göre istenen çeşitte yemeğin pazarlandığı alakart uygulamaları ile kafe hizmetlerinin sunulması gibi durumlarda karşılaşılmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği üzere, bu gibi hizmetler kural olarak tevkifat kapsamında değildir. Bununla birlikte, yemek bedellerinin bir kısmının tevkifat zorunluluğu bulunan kurum veya kuruluşlarca sübvansiyon edilme durumu, sübvansiyon tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı net değildir. Bize göre, böyle bir durumda sübvansiyon bedeli üzerinden ödenen KDV'nin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Bir diğer özellik arz eden durum ise, yaygın adıyla yemek çekleri olarak bilinen uygulamalarda kendini göstermektedir. Bilindiği üzere vergi uygulaması yönünden, yemek çekleri vasıtasıyla verilen hizmetler, yemek çekini kullanan gerçek kişiye verilen hizmet olarak değil çeki pazarlayan kurum veya kuruluşa verilen hizmet ola-

rak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, vevęi uygulaması yönünden, yemek hizmetini veren kurum veya kuruluşun çekii kullanana değil pazarlayana satış belgesi (fatura veya benzeri belge) düzenlemesi gerekecek, alınan yemek çekleri yemek veren yönünden satış belgesine denk bir ispat aracı olarak kullanılacaktır

91 seri no'lu KDV Genel Tebliği uyarınca, oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi durumunda tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Son olarak, tevkifat yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemelerin satın alınmasının tevkifata tabi tutulmayacakları da vurgulanmalıdır¹⁰

6-Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri:

Danışmanlık ve denetim hizmetlerine ilişkin olarak 89 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile 91 seri no'lu KDV Genel Tebliği arasında kapsam farkı bulunmamaktadır Ancak, danışmanlık ve denetim hizmeti kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yoğun olarak tartışılan konular hakkında 91 seri no'lu Tebliğ'de spesifik açıklamalarda bulunulmak suretiyle, uygulama netleştirilmiştir. Nitekim, eski uygulamada avukatların vermiş oldukları hizmetlerin hangilerinin tevkifata konu hizmetler arasında değerlendirilecekleri konusundaki tartışmalar 91 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile giderilmiştir.

10 -KAYNAK Harun, a.g.m.,

91 seri no'lu Tebliğ uyarınca tevkifata konu olacak danışmanlık ve denetim hizmetleri; teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleridir. Buna göre, tevkifatta bulunma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt-araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kurum ve kuruluşlara yapılan teslim yada hizmet kapsamında verilen veya bu teslim yada hizmetin devamı niteliğinde olan ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri tevkifata konu olan danışmanlık hizmetleri kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, örneğin Maliye Bakanlığı'nda vergisel işlemlere yönelik olarak oluşturulan merkezi bilgi işlem sisteminin eksikliklerini gidermek, yazılımların daha fonksiyonel kullanımı için sürekli kontrollerde bulunmak, veri güvenliği için gerekli tedbirleri almak ve gereken diğer durumlarda önerilerde bulunmak amaçlarına yönelik çalışmalar bu kapsamda tevkifata konu olacaklardır. Benzer şekilde, örneğin bir SSK hastanesine kurulan doppler sisteminin etkin olarak kullanımı için belirli bir bedel üzerinden personele eğitim programları uygulamak da tevkifat konusuna girecektir.

Diğer taraftan, avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak ve kalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler kural olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Bunun haricinde, avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri tevkifata tabidir. Bu konuda önemli bir ayrıntı olarak, avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyor ve sözleşmede bu hizmetlerin bedeli ayrı ayrı belirlenmemişse, **yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.**

Tevkifat zorunluluğunda bulunan kurum ve kuruluşlara gerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce, gerekse Yeminli Mali Müşavirlerce verilen denetim ve müşavirlik hizmetlerinin tevkifat uygu-

lamasındaki yeri üzerinde ayrıca durulması gerekmektedir 89 seri no'lu Tebliğ uygulamalarının başından bugüne kadarki süreçte Vergi İdaresi'nin genel görüşü, bahsi geçen hizmetlerin tamamen "danışmanlık hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulmalarıydı. Ancak, Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yakın zamanlarda verilen bir muktezada bu görüş sınırlandırılmıştır¹¹ Bahsi geçen muktezada; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce yapılan işin tamamen "muhasebe işi" olması durumunda, yapılan iş "danışmanlık hizmeti" kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu nedenle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce yapılan işin sadece "muhasebe işi" olarak değerlendirilmesi durumunda tevkifatın uygulanmayacağı, yapılan işin hem muhasebe işi hem de danışmanlık olarak değerlendirilmesi durumunda toplam bedel üzerinden tevkifatın uygulanması gerektiği söylenebilecektir.

Öte yandan, uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri de denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır.

E-Tevkifat Oranları Yönünden Sorumluluğun Uygulanışı:

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere, 89 seri no'lu KDV Genel Tebliğ uygulamasında olduğu gibi 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğ uygulamasında da hizmet grupları itibarıyla tevkifat oranları ayrılmıştır. Bir kısım hizmetler için tevkifat oranı % 50 olarak belirlenmiş iken, diğer gruptaki hizmetler için oran 1/3 olarak belirlenmiştir. 91 seri no'lu Tebliğ kapsamında tevkifata tabi işlerin tevkifat oranları bazında tasnifli listesine çalışmamızın önceki (II-C) bölümlerinde yer verilmiştir.

¹¹ -Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.03.2004 tarih ve 13235 sayılı muktezası.

Buna göre, tevkifat sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlarca, yukarıdaki listede yer alan hizmetler için kendilerine düzenlenen fatura üzerinden hesaplanan katma değęer vergisinin,

- Temizlik Hizmetlerine,
 - Bahęe ve Çevre Bakımı Hizmetlerine,
 - Özel Güvenlik Hizmetlerine,
 - Danışmanlık Hizmetlerine,
 - Denetim Hizmetlerine,
- } ilişkin KDV'nin
% 50'si
**HİZMETİ
YAPANA
ÖDENMEYECEK**
-
- Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Hizmetlere,
Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje
Hizmetleri ile Türevi Olan Diğer İşlere
 - Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait
Tadil,Bakım ve Onarım Hizmetlerine,
 - Yemek Servisi Hizmetlerine,
- } ilişkin KDV'nin
1/3'ü
**HİZMETİ
YAPANA
ÖDENMEYECEK**

F-Tevkifat Uygulamasının Parasal Alt Sınırı:

89 Seri no'lu KDV Genel Tebliği ile tevkifata konu olacak işlemler yönünden herhangi bir parasal sınıra yer verilmemekteydi. Bu durum, özellikle perakende satış fişi düzenlenen işlemlerde tevkifatın nasıl uygulanacağı konusunda belirsizlikler ortaya çıkarmaktaydı. Zira, perakende satış fişleri ve özellikle yaygın adıyla yazar kasa olarak bilinen ödeme kaydedici cihazların fişlerinde tevkifat uygulamasının pratikte doğuracağı bir kısım sıkıntılar olmaktadır.

Esasen, Vergi Usul Kanunu'nda; fatura düzenleme zorunluluğu bulunan ve her yıl için yeniden belirlenen parasal alt sınıra rağmen, bu sınırın altında kalan işlemler için de fatura düzenlenmesi mükelleflerin ihtiyarına bırakılmaktadır. Bu nedenle eski uygulamada da, tevkifat uygulanması gereken durumlarda perakende satış fişi yerine fatura düzenlendiğinde ortaya ciddi bir sorun çıkmamaktaydı. Ancak perakende satış fişi düzenleme seçeneğini kullanacak mükelleflere fatura düzenlemeyi fiilen zorunlu kılmanın yine pratikte ve teorik bazda başka sakıncaları doğurması ihtimali de vardır. Bu ihtimal özellikle, gün içerisinde işlem yoğunluğu bulunan ve satış belgesi düzenlemeye tahsis edecek kadar yeterli personel istihdam edemeyen mükelleflerde daha yoğun ortaya çıkacaktır. Benzer şekilde, aynı tutara sahip iki işlemde birinde ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenmesine imkan verilirken diğerinde fatura düzenleme zorunluluğunun olduğunu söylemek vergi adaleti yönünden uygun olmasa gerektir. Bu nedenle 91 seri no'lu Tebliğ, fatura düzenleme zorunluluğu bulunan parasal sınırın altında kalan ve mahiyeti icabınca tevkifat uygulanabilecek nitelikteki işlemlerin tümünü tevkifat uygulaması dışında tutmak suretiyle uygulamaya akışkanlık kazandırmıştır.

Görüldüğü üzere, 91 seri no'lu KDV Genel tebliğiyle fatura düzen-

leme sınırının altında kalsa dahi mükelleflerin kendi iradeleriyle fatura düzenleme yolunu seçmeleri durumunda tevkifat uygulanmayacağı söylenmektedir. Bu nedenle, **2004 yılı işlemleri için fatura düzenleme sınırı olarak 440 milyon TL'yi geçmeyen işlemler için hiçbir surette tevkifat uygulanmayacağı** söylenebilecektir. Bu durum sadece, fatura düzenlenmesi gereken işlemler yönünden geçerli olmayıp, serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellef grupları yönünden de geçerlidir. Bir başka ifadeyle, 2004 yılı için bedeli 440 milyon TL'yi geçmeyen avukatlık, doktorluk ve benzeri mesleki faaliyetler yönünden de tevkifat uygulanmayacaktır.

Öte yandan, normal şartlarda bahsi geçen parasal sınırı aşan işlemlere ilişkin olarak tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedelin parçalara ayrılması durumunda, tevkifat uygulamasında aynı işleme ait bedellerin toplamının dikkate alınacağı tabidir.

G-Yürürlük Tarihi:

91 seri no'lu KDV Genel Tebliğ, Resmi Gazete'de yayımı tarihi olarak 28 Şubat 2004 tarihinden itibaren uygulamaya girmiştir. Buna göre, 89 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin yürürlük tarihi olarak 01 Kasım 2003 tarihinden 28 Şubat 2004 tarihine kadar düzenlenen faturalar için eski hükümler (89 seri no'lu KDV Genel Tebliğ hükümleri), 28 Şubat 2004 tarihinden itibaren düzenlenen faturalar için 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğ hükümleri geçerli olacaktır. Bu durumun tek istisnası, tevkifatta bulunma zorunluluğu olan kurum veya kuruluşlara karşı yüklenilen yapım işlerinde yüklenici müteahhidin taşeronlara ve taşeronların daha alt taşeronlara devrettiği yapım işlerindedir. Bu çerçevede, taşeronlara devredilen yapım işlerine yönelik tevkifat uygulaması 1 Mart 2004 tarihinden itibaren başlayacaktır.

Diğer taraftan, tevkifat potansiyeli bulunan işlerde 89 ve 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğlerinden hangisinin hükümlerinin dikkate alınacağı konusunda faturaların düzenlenmiş olması veya düzenlenmelerinin gerektiği tarihe bakılacak, ödemenin ne zaman yapıldığının önemi bulunmayacaktır. Buna göre, örneğin bir devlet hastanesinde sadece hastalara ve refakatçilerine verilen yemek hizmeti için faturanın 25 Şubat 2004 tarihinde düzenlenmiş olması durumunda tevkifat uygulanmayacak, ancak faturanın 28 Şubat 2004 tarihinde düzenlenmiş olması durumunda tevkifat uygulanacaktır. Zira, 25 Şubat itibarıyla yürürlükte bulunan 89 seri no'lu Tebliğ ile "personel" dışındaki kitlelere verilen yemek hizmetleri tevkifat kapsamına alınmamışken; 28 Şubat itibarıyla yürürlükte bulunan 91 seri no'lu Tebliğ ile "personel" dışındaki "hasta ve refakatçi gibi" kitlelere verilen yemek hizmetleri de tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. Düzenlenen faturalar üzerine ödemenin ne zaman yapıldığı ise hiçbir şekilde önem arz etmeyecektir. Bu durumda, yukarıdaki örnekte 25 Şubat 2004 tarihi itibarıyla düzenlenen faturanın ödemesi örneğin 1 Mart 2004 tarihinde yapılmış olsa dahi durum değişmeyecektir.

Yapılacak değerlendirme yönünden önem arz eden son bir nokta daha bulunmaktadır. Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisinde hizmet işlemleri yönünden "vergiyi doğuran olay" hizmetin tamam olmasıyla gerçekleşir. Bu nedenle, tevkifat uygulamasında hizmetin dayanağı olan sözleşmenin ne zaman imzalandığı veya sözleşmenin ne zaman hüküm ifa ettiğinin önemi bulunmayacaktır. Bu itibarla, sözleşmenin 89 seri no'lu Tebliğ'in geçerli olduğu tarihlerde veya bundan önce düzenlenmiş olması, işleme hangi genel tebliğ hükümlerinin uygulanacağı konusunda yapılacak değerlendirme yönünden arz etmeyecektir. Bir başka ifadeyle, tevkifat sorumluluğunda ve hangi Tebliğ hükümlerinin uygulanacağı konusunda hizmetin tamam olduğu tarihe dikkat edilmesi, dolayısıyla faturanın ne zaman düzenlenmesi gerektiğine bakılması gerekecektir.

H-Düzenlenecek Faturada KDV Hesaplanması, Gösterilmesi ve Beyanı:

1-Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Düzenleyecekleri Belgeler, Dikkat Edecekleri Hususlar:

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler, fatura bedeli üzerinden genel vergi oranında (% 18) KDV hesaplayacak ve söz konusu bedelin tevkifat dışında kalan kısmını ayrıştırmak suretiyle faturayı düzenleyeceklerdir. Tevkifata isabet eden KDV tutarının da faturada ayrıca gösterileceği tabiidir. Bu suretle, faturada yer alan toplam bedel; fatura bedeli, tevkifat tutarı ve tevkifat dışında kalan KDV tutarları toplamından oluşacaktır Buna göre örneğin, 100 Milyar TL'lik tevkifat konusuna giren bir iş için tevkifat oranının 1/3 olduğu da dikkate alınır, fatura;

İşlem bedeli	100
Hesaplanan KDV	+ <u>18</u>
Toplam	118
(-) Tevkif edilen KDV (18/3)	- <u>6</u>
Tahsil edilecek toplam tutar	112

şeklinde düzenlenecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır. Yukarıdaki fatura, faturayı düzenleyen mükellefin yevmiye kayıtlarına aşağıdaki gibi yansıtacaktır

-----/...../...../2004-----

100 KASA

112.000.000.000-TL

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

100.000.000.000-TL

391 HESAPLANAN KDV

12.000.000.000-TL

Görüldüğü üzere, **fatura üzerinde toplam bölümüne (brüt toplama) mutlaka yer verilecektir.** Bu nedenle yukarıdaki örnekte fatura üzerinde netleştirme yapılarak faturadaki "genel toplam" bölümüne sadece 112 Milyar TL yazılması mümkün olmayacaktır. Ancak, mükellefin yevmiye kayıtlarında netleştirme yapılacak ve mükellefin fiilen tahsil ettiği bedel üzerinden kayıta bulunulacaktır. Bu suretle, büyük defter (kebir defteri) üzerinde "Hesaplanan KDV" hesabında fiilen tahsil edilmeyen KDV'ye yer verilmemiş olacaktır.

2-Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Beyanı:

Yukarıda ifade edilen şekilde düzenlenen faturalara ilişkin olarak, faturayı düzenleyen mükelleflerce tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamı ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin 6'ncı satırına dahil edilecektir. Beyannamenin "matrahın oranlara göre dağılımı" başlıklı satırlarında ise önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin **tamamı** beyan edilecektir. Ancak, aynı satırın "oran" başlıklı sütununa tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "% 12", % 50 olan işlemler için "% 9" yazılacaktır. Son olarak, aynı satırın "vegi" başlıklı sütununda bu oranlara göre hesaplanacak tutarlara yer verile-

cektir. Bu suretle, tevkifat konusu işlemlerin ayrıca gösterildiği bahsi geçen satırın "vergi" başlıklı son sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır

Görüldüğü üzere, **tevkifata konu işlemler yönünden faturayı düzenleyen mükellefler netleştirmeyi fatura toplamı üzerinde yapamayacaklar, netleştirme yevmiye kayıtlarında ve beyannamenin "vergi" başlıklı sütununda yapabilecektir.**

Diğer taraftan, tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin (indirilecek KDV'lerin) harcamaların yapıldığı dönemler de genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

3- Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin İade Durumu

3.1-İade Esasları ve İade Taleplerine Eklenecek Belgeler:

Çalışmamızın önceki bölümünde yer verildiği üzere, tevkifata konu edilecek işlemler yönünden faturayı düzenleyen mükellefler, beyannamelerinde tevkifattan sonraki bedel üzerinden "hesaplanan vergi" beyanında bulunacaklar ancak, **bu işlemleri için yükledikleri KDV'leri tam tutarları üzerinden indirim konusu yapacak - ladır.** Bu itibarla, kimi durumlar için, mükelleflerin tevkifata tabi hizmetleri dolayısıyla yükledikleri KDV'leri "hesaplanan KDV"lerinden indirememeleriyle karşılaşılması mümkün görülmelidir. Bu gibi durumlarda, mükelleflerin süresinde ve yazılı olarak talep etmeleri halinde, tevkifat nedeniyle dönem beyannamesinde indirim konusu yapılamayan KDV'lerin nakden veya mahsuben iade edilmeleri mümkündür. Ancak iade, **tutarına ve nakden yapıp yapılmadığına bakılmaksızın sadece teminat mek -**

tubu veya inceleme raporuna göre yerine getirilecek; teminat mektupları vergi inceleme raporuna göre çözülecektir.

Yukarıda ifade edilen şartlarla gerçekleştirilecek iadelerde taleplerinde;

1- Dilekçe,

2- Tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerhin yer aldığı onaylı örnekleri veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste,

3- Yüklenilen KDV listesi,

topluca aranılacaktır

Bu şartlarla iade talebinde bulunan mükellefler, tevkifata konu işlemin gerçekleştirildiği dönem beyannamesinin 49'ncü satırına¹² hizmet bedelini, 50'nci satırına ise **sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını** yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin (indirilecek KDV'nin) yazılması mümkün değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla **İadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olamayacaktır.** İstenilen belgeler arasında "yüklenilen vergiler listesi"nin yer alması, iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Buna göre, önceki bölümde verilen örnek üzerinde, 100 Milyar TL bedelli ve 18 Milyar TL KDV'li hizmet için yüklenilen KDV'lerin

¹² -KDV beyannamesinin 49'uncü satırı, "Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Hurda Metal Teslimleri" başlığını taşımaktadır.

örneğin 15 Milyar TL olması durumunda (15-12=) 3 Milyar tatarında iade söz konusu olabilecek ancak, iade tutarı hiçbir şekilde tevkif edilen KDV tutarı olarak 6 Milyarı geçemeyecektir

Öte yandan, nakden veya mahsuben iade uygulamasında diğer Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilen ilke ve esaslara da riayet edileceği tabiidir. Buna göre, tevkifattan sonra mükellefe ödenen KDV tutarı (yukarıda verilen üzerinde 12 Milyar TL) yapılan hizmet dolayısıyla yüklenilen KDV'den (yukarıda verilen üzerinde 15 Milyar TL'den) daha düşük olsa dahi, iade talep edilen dönemde "devreden KDV" çıkmıyorsa iade söz konusu olamayacaktır. Benzer şekilde, işlemin gerçekleştiği dönemden itibaren iade talep edilen döneme kadarki süreçte mükelleflerin devreden KDV beyanları izlenecek ve bu dönemlerden herhangi birinde ödenecek KDV çıkması durumunda herhangi bir iade yapılmayacaktır. Bu dönemler içerisinde iadesi talep edilen tutarın her bir dönemin "devreden KDV"sinin altında kalmasına da özel olarak dikkat edilecektir. Bu süreç içerisinde herhangi bir dönemde "devreden KDV" iadesi istenilen tutarın altında kalırsa, iade edilecek tutar "devreden KDV" beyanında bildirilen tutar kadar olabilecektir. Buna göre, yukarıda verilen örneğe birkaç veri daha katıp yeniden dönmek gerekirse, mükellefin örneğin Mart 2004 tarihinde indiremediği 3 Milyar TL'lik bir tutar bulunmasına rağmen iadenin Şubat 2005 tarihinde talep edildiği varsayılırsa; iadenin yapılması için Mart 2004-Şubat 2005 arasındaki dönemlerde hiçbir şekilde ödenecek KDV'nin çıkmadığı görülmelidir. Bu dönemlerden herhangi birinde, örneğin Ekim-2004 döneminde, devreden KDV beyanının 3 Milyar TL'nin altına örneğin 2 Milyar TL'ye inmesi durumunda iade bu tutar üzerinden (2 Milyar üzerinden) yapılacaktır. Buna karşılık, aynı örnek üzerinde örneğin Ocak-2005 döneminde devreden KDV'nin 1,250 Milyar TL'ye inmesi durumunda, iade bu tutar üzerinden (1,250 Milyar TL üzerinden) gerçekleştirilecektir.

Yukarıda yer verilen iade işlemlerine ilişkin açıklamalar, sadece tevkifat dolayısıyla indirilemeyen KDV'nin bulunduğu durumlar yönünden geçerlidir. Bir başka ifadeyle, tevkifat uygulanmaması gerekirken tevkifat uygulanması dolayısıyla iade edilmesi gereken KDV'nin doğması durumu, Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesi kapsamında "vergi hatası" olarak değerlendirilecek ve düzeltme konusu edilecektir. Bu gibi iade işlemlerinde, yukarıda yer alan belgelerin ibraz edilmeleri ve mutlaka incelemeye dayandırılarak düzeltilmeleri zorunlu değildir. Ancak, yapılan işlemin hatalı olup olmadığı ayrıca değerlendirilmesinin gerektiği durumlarda, vergi dairesince inceleme istenebileceği tabiidir.

I- Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler:

1-Genel Bütçeli İdarelerin Durumu:

Bilindiği üzere, 18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Tebliği'nin¹³ "II-DİĞER HUSUSLAR" başlıklı bölümünde; genel bütçeli dairelerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri, katma bütçeli idareler ve döner sermayeli kuruluşların ise yaptıkları tevkifatları beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatıracakları ifade edilmiştir.

Buna göre, genel bütçeli idarelerin çalışmamızın önceki bölümlerinde sayılan işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname verilmeyecektir. Genel bütçeli kuruluş saymanlıklarınca yapılacak tevkifatlar doğrudan bütçe gelirleri hesabına gelir kaydedilerek, " 1313- KDV Tevkifatı " gelir türünde gösterilmek suretiyle ödenecektir.¹⁴

¹³ -18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Tebliği, 10 Kasım 2003 tarihli ve 25285 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ -Ayrıntılı bilgi için bkz., www.ankdef.gov.tr internet sitesi

2-Genel Bütçeli İdareler Dışında Kalanların Durumu:

Genel bütçeli idarelerden farklı olarak, bunların dışındaki tevkifatta bulunma zorunluluğu olan kurum ve kuruluşların tamamı tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait "2 numaralı KDV beyannamesi" ile beyan edip, süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kurum ve kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar ise, mükellefiyet tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname **sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek**, tevkifata tabi herhangi bir işlemin olmadığı aylar için bu kurum ve kuruluşlardan her ay beyanname istenilmeyecektir.

3-Bankaların Durumu:

Tevkifat zorunluluğu bulunan kurum veya kuruluşlar arasında bankalara yönelik özel bir düzenleme bulunmaktadır. Uygulamada karışıklıkların önlenmesi amacıyla, 91 seri no'lu Tebliğ'le, bankalarca yapılan tevkifatların bankanın tevkifatı yapan şubesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilebilmesine imkan tanınmıştır. Oysa, bankaların gelir ve kurumlar vergileri yönünden muhatap oldukları vergi daireleri, merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi daireleridir. Bu nedenle, normal şartlarda banka şubelerinin KDV yönünden şahsi vergi mükellefiyetleri yoktur. Ancak, bir bankanın tüm şubelerince yapılan tevkifatların tek merkezde, dolayısıyla da tek vergi dairesinde toplanmasının oluşturacağı sıkıntılar nedeniyle banka şubelerine sorumlu sıfatıyla beyanda bulunma ve ödeme alternatifleri getirilmiştir.

Burada küçük bir ayrıntıya yer vermek yerinde olacaktır. 91 seri no'lu Tebliğ'in "sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak kuruluşlar" başlıklı 2'nci bölümünde "özel finans kurumları" açıkça zikredilmekle birlikte, Tebliğ'in "sorumlu tayin edilen ve tevkifat yap-

cak kuruluşlarca yapılacak işlemler" başlıklı 9'ncü bölümünde sadece bankalardan ve banka şubelerinden bahsedilmiştir. Bu durum, yukarıda ifade edildiği şekilde, bankaların şubeleri için getirilen özel bir haktan özel finans kurumlarının yararlanamayacağı anlamına gelmemelidir. Bir başka ifadeyle, Tebliğ'in 9'ncü maddesinde bankaların şubeleri için tanınan istisnai durum özel finans kurumlarının şubeleri için de mevcuttur.

4-Vergi Sorumlularınca Verilecek 2 Numaralı KDV Beyannamesinde Dikkat Edilecek Hususlar:

Vergi sorumlularınca verilecek 2 numaralı KDV beyannamesinde şu hususlara dikkat edilecektir.

Genel bütçeli kurumlar dışındaki tevkifatta bulunacak kurum ve kuruluşlar "2 numaralı beyanname"nin 7'nci satırından itibaren önce varsa bu Tebliğ kapsamı dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarlarını yazacaklardır İzleyen satırlara 91 seri no'lu Tebliğ kapsamındaki işlemler dahil edilirken, "matrah" sütununa tevkifata tabi işlem bedelinin tamamı, "oran" sütununa tevkifat oranı % 50 olan işlemler için "% 9", tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "%6" yazılacaktır. Vergi sütununda ise, bu oranlara göre hesaplanacak vergi miktarı gösterilecektir.

Diğer taraftan, 2 numaralı beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından, tevkif edilen verginin aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir Ancak tevkifat uygulayan kurum veya kuruluşun katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması durumunda, **hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 numaralı beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının** 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmı

takvim yılı aşılmamak şartıyla hizmet faturasının defterlere kayde dildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 numaralı beyannamenin ait olduğu dönem için verilen 1 numaralı beyanname indirimi konusu yapılacaktır Buna göre, bahsi geçen şartlara haiz kurum veya kuruluşlar hem işleme muhatap karşı tarafa ödenen tutarı (çalışmamızın önceki bölümünde verilen örneğe göre 12 Milyar TL'yi), hem de tevkif ettikleri tutarı (çalışmamızın önceki bölümünde verilen örneğe göre 6 Milyar TL'yi) "hesaplanan KDV"lerinden indirebileceklerdir.

Çalışmamızın önceki bölümünde verilen örnekte, kesintinin muhatabının genel bütçeli kurum olması durumunda devlet muhasebesi yönünden yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Yapılan işin yıl içerisinde başlayıp biten genel müdürlük binasının onarımı işi olduğu varsayılacaktır Düzenlenen ödeme belgesi üzerinden hesaplanacak damga vergisi %7,5'tir.)

(Milyon TL)

----- / -----	
Bütçe Giderleri Hesabı	118.000
Bütçe Gelirleri Hesabı	
“Damga Vergisi”	75
“KDV Tevkifatı”	6.000
Gönderme Emirleri Hesabı	111.925

Aynı verilerle tevkifat sorumlusunun diğer kurum veya kuruluşlar olması durumunda yapılması gereken yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır

-----././2004-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000.000.000-TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000.000.000-TL	
100 KASA		111.925.000.000-TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		75.000.000-TL
392 DİĞER KDV		6.000.000.000-TL

J- Örnekler:

1-Tevkifat Kapsamına İlişkin Örnekler:

Örnek 1: (Malzeme Alımı ve İşçilik)

Akbank T.A.Ş.'ye ait Bostancı Şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000.000.000 TL'ye ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000.000.000 TL'ye temin etmiştir.

Bu verilere göre, banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000.000.000 TL'lik bedel üzerinden hesaplanacak KDV üzerinden ise tevkifat uygulayacaktır.

Bankanın, bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000.000.000 TL'ye ihale etmesi durumunda, müteahhidin fa-

turasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000.000.000 TL ve 4.000.000.000 TL olarak ayrı gösterilse dahi 10.000.000.000 TL'lik toplam bedel üzerinden "yapım işleri" için geçerli olan 1/3 oranında tevkiyat uygulanacaktır. Müteahhidin düzenleyeceği fatura ile defter kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

(A) İşlem Bedeli	10.000.000.000
(B) Hesaplanan KDV	
((A) x KDV Genel Oranı)	1.800.000.000
(C) Toplam (A)+(B)	11.800.000.000
(D) (-)Tevkif Edilen KDV ((B)x1/3)	600.000.000
(E) Tahsil Edilecek Toplam Tutar (C-D)	11.200.000.000

-----/...../2004-----

100 KASA 11.200.000.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 10.000.000.000

391 HESAPLANAN KDV 1.200.000.000

-----/-----

Örnek 2: (Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri)

Bayındırlık Bakanlığı'nda çalışan personele ilişkin oluşturulan bilgi işlem sisteminin eksikliklerini gidermek, veri tabanına yönelik yazılımların daha fonksiyonel kullanımı için sürekli kontrollerde bu

lunmak, veri güvenliği için gerekli tedbirleri almak ve gereken diğer durumlarda önerilerde bulunmak amaçlarına yönelik çalışmalar üzerinden "danışmanlık ve denetim hizmetleri" kapsamında tevkifat uygulanacaktır. Tevkifat nispeti %50 olarak uygulanacaktır

Örnek 3: (Yapım İşleri ve Türevi Olan İşler)

Türkiye İş Adamları Derneği (TÜSİAD) Ankara Şubesinin ihtiyaçları dolayısıyla inşasına karar verilen hizmet binasının inşasında yüklenici firmanın inşaatın bahçe bölümünün inşası ve çevre düzenlemesi bölümünü bir taşeron devretmesi durumunda, hem asıl yüklenici firmanın yaptığı hizmetler hem de taşeron firmanın yaptığı hizmetler ayrı ayrı tevkifat konusu olacaktır

Görüldüğü üzere asıl yüklenici firma, tevkifatta bulunma zorunluluğu bulunan kurum veya kuruluşlar arasında yer almasa dahi, taşeron devredilen bir kısım işler dolayısıyla tevkifat yapma zorunluluğuyla karşı karşıya kalabilmektedir. Taşeronların da tevkifat uygulaması kapsamına alınabilmeleri için, taşeronlarca yapılan işin bağımsız bir yapım işi sayılabilmesi gerekeceği çalışmamızın daha önceki bölümlerinde ifade edilmişti. Bu durumda, yukarıdaki örnekte asıl yüklenici yapacağı iş yönünden sadece bahçe bitkilerinin temin edilmesi işini bir başka mükellefe ihale etmesi durumunda bu işleri yapan mükellefe tevkifat uygulanmayacaktır. Zira, temin işlemi bağımsız bir "yapım işi" sayılmamaktadır Yapım işlerinde tevkifat uygulaması sadece asıl yüklenicinin taşeron devrettiği işler yönünden değil, taşeronların da birbirlerine devrettikleri yapım işleri için de mevcuttur. Buna göre, yukarıdaki örnekte bahçenin bir bölümüne dinlenme amaçlı çardak ve büfe binası yapılması işinin birinci taşerondan ikinci bir taşeron devredilmesi durumunda birinci taşeronun da tevkifatta bulunma zorunluluğu olacaktır. Ancak, devredilen işlerin bağımsız olarak "yapım işi" sayılmadığı durumlarda tevkifat uygulaması da sona erecektir.

Yukarıdaki örnekte, taşeronla devredilen bahçe bölümünün peyzaj mimarisi amacıyla dışarıdan danışmanlık desteği alması durumunda ise taşeronun almış olduğu bu hizmet için tevkifatla bulunma zorunluluğu yoktur. Zira, 91 seri no'lu Tebliğ'le taşeronlara devredilen işlerden sadece "yapım işleri"nde tevkifatın öngörüldüğü dikkate alındığında, devredilen işin sadece etüt, proje ve danışmanlık işlerinden ibaret olması durumunda tevkifatın uygulanmaması gerekecektir. Buna karşılık, taşeronla devredilen işlerin hem bir kısım yapım işleri (örnekte çardak ve büfe binası inşası) hem de etüt, proje ve danışmanlık işlerinden (örnekte peyzaj mimarisi için danışmanlık yapılması) işinden ibaret olması durumunda, taşeronun yaptığı işlerin tümü tevkifatın konusuna girecektir

Örnek 4: (Yapım İşleri ve Türevi Olan İşler)

Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'nun, üniversiteler ve diğer bilimsel kurum veya kuruluşların veri tabanlarıyla on-line bağlantısının sağlanması amacıyla en uygun donanım ve yazılım alternatifini araştırmak, belirlemek ve tesis etmek üzere açılmış olan ihale özel bir şirkete verilmiştir.

Bu verilere göre, söz konusu işin hem fiziksel bir sistemin kurulması olarak yapım işini hem de yapım işinin türevi olarak danışmanlık işini içerisinde barındırması dolayısıyla, yapılan işin tamamı üzerinden "yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt proje işleri" kapsamında tevkifata tutulması gerekecektir. Aynı örnekte işin, piyasa araştırması ve en uygun donanım ve yazılım alternatifinin bulunması kısmının bir başka şirkete devredilmesi durumunda, devredilen bağımsız bir yapım işi sayılmaması nedeniyle, devredilen iş için asıl yüklenici firmanın tevkifat sorumluluğu yoktur. Ancak, aynı örnekte işin, hem piyasa araştırması ve en uygun donanım ve yazılım alternatifinin bulunması kısmının hem de

donanım (bilgisayarların kurulması ve gerekli tesisatının döşenmesi) kısmının bir başka şirkete devredilmesi durumunda devredilen işlerin tamamı için tevkifat uygulamasında bulunulacaktır

Örnek 5: (Danışmanlık Hizmetleri)

Avukat Ahmet Emre KAYNAK, Nisan-2004 ayında Enes ATAY'a vekalet akti çerçevesinde bir başka şahısla olan uyuşmazlık konusu bir olaydan dolayı 1'nci Asliye Mahkemesi nezdinde dava açmış ve davayı kazanmıştır Dava takibi sonucunda Ahmet Emre KAYNAK Enes ATAY'dan 1.000.000.000 TL almış ve karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemiştir.

Bu veriler çerçevesinde, avukat Ahmet Emre KAYNAK uyuşmazlıkla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde verdiği bu hizmeti tevkifat kapsamına girmeyecek ve dolayısıyla tevkifat yapmayacaktır. Zira, yapılan hizmet "danışmanlık hizmeti" kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak, aynı olayda avukatın davaya katkısının, davaya taraf olmaksızın sadece hukuki görüş vermek olması durumunda verilen hizmet "danışmanlık hizmeti" kapsamında değerlendirilmesi ve tevkifat uygulanması gerekecektir Benzer şekilde, bahsi geçen avukatla yapılan sözleşmede hem mahkemelerdeki uyuşmazlık dosyalarının takibi hem de danışmanlık hizmetlerinin birlikte yapılacağı öngörülmekte olması ve bu hizmetler için ayrı ayrı bedel belirlenmiş olması durumunda, danışmanlığa isabet eden bedel, aksi durumda toplam bedel üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 6:(Yapım İşleri)

Altındağ Belediyesinin, kendisine ait binanın boya, badana işini KDV hariç 200.000.000.000 TL'na MAT İnşaat Ltd. Şti.'ne yaptır-

maya karar verdiğini, MAT İnşaat Ltd. Şti.'nin bu işi KDV hariç 150.000.000.000 TL'na, ŞENAL İnşaat Ltd. Şti.'ne devrettiğini varsayalım.

Bu veriler ışığında MAT İnşaat Ltd. Şti.'nin işi yaptırdığı firmaya ödeme yaparken 150.000.000.000 TL üzerinden hesaplanan 27.000.000.000 TL KDV'nin 1/3'ünü tevkif etmesi gerekmektedir. Ayrıca Altındağ Belediyesi MAT İnşaat Ltd. Şti'ne ödemede bulunurken hesaplanacak $(200.000.000.000 \times \%18 = 36.000.000.000$ TL) KDV üzerinden 1/3 nispetinde tevkifat yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla MAT İnşaat Ltd. Şti.'nin Belediyeye düzenleyeceği fatura ile defter kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır:

(A) İşlem Bedeli	200.000.000.000
(B) Hesaplanan KDV ((A) x KDV Genel Oranı)	36.000.000.000
(C) Toplam (A)+(B)	236.000.000.000
(D) (-)Tevkif Edilen KDV ((B)x1/3)	12.000.000.000
(E) Tahsil Edilecek Toplam Tutar (C-D)	224.000.000.000

-----/...../2004-----

100 KASA	224.000.000.000-TL
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	200.000.000.000-TL
391 HESAPLANAN KDV	24.000.000.000-TL

-----/-----

a-91 Seri numaralı KDV genel tebliği gereğince; yemek servisi hizmetlerinin bir bütün olarak hem bu alanlarda çalışan personele hem de öğrencilere, hastalara ve bunların refakatçiler gibi personeli sıfatını taşımayan kişilere yönelik olarak verilmesinin, verilen hizmetin ne kadarlık kısmının personele ait sayılacağı, önemi kalmamış olup bu tür örneklerde yemek hizmetinin tamamı üzerinden tevkifat yapılabilecektir. Ayrıca bahsi geçen hastanenin **kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımlarının da tevkifata** tabi olacaktır

b-Hastanenin yemek hizmet alımlarını ayrı bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir. Buradan hareketle, tevkifat zorunluluğu bulunan hastanenin tüketilmeye hazır halde kendisine teslim edilen yemekler ile kumanyaların da tevkifat kapsamına girecekleri söylenebilecektir.

Neticede Kazan Yemek Ltd. Şti. Gazi Üniversitesi Hastanesine düzenleyeceği fatura bedeli üzerinden hesaplayacağı (100.000.000.000 TL) %18 KDV tutarının 1/3 nispetindeki (100.000.000.000 x %18 x 1/3=) 6.000.000.000 TL'yi tahsil etmeyecek ve Gazi Üniversitesi Hastanesi ise bağlı bulunduğu vergi dairesine 1/3 nispetindeki 6.000.000.000 TL'lik KDV tutarını Nisan 2004 ayına ilişkin (2) numaralı KDV beyannamesiyle beyan edip sorumlu sıfatıyla ödeyecektir Özetle;

Kazan Yemek Ltd. Şti.'nin Nisan 2004 vergilendirme döneminde Gazi Üniversitesine düzenleyeceği fatura ile yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Dolayısıyla bu hizmetler sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçası olmaktadır. Aksam ve parçaların hizmetten yararlanan (tevkifat zorunluluğunda bulunan banka) tarafından ayrıca karşılanması durumunda sadece işçiliğe isabet eden kısım üzerinden tevkifat uygulanacak, **banka tarafından aksam ve parçaların alımında ise tevkifat uygulanmayacaktır.**

Bu açıklamalar gereğince, eğer banka sözleşmede, taşıtların bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmeti olarak 200.000.000.000 TL ödenmesini kararlaştırmış ise;

(B) Tamir Bakım Ltd. Şti., (A) ... Bankası A.Ş.'ne düzenleyeceği fatura bedeli üzerinden hesaplayacağı %18 KDV tutarının 1/3 nispetindeki $(200.000.000.000 \times \%18 \times 1/3)$ 12.000.000.000 TL'yi tahsil etmeyecek ve (A) ... Bankası A.Ş. ise bağlı bulunduğu vergi dairesine 1/3 nispetindeki 12.000.000.000 TL'lik KDV tutarını Nisan 2004 ayna ilişkin (2) numaralı KDV beyannamesiyle beyan edip ödeyecektir.

Eğer banka sözleşmede, taşıtların bakım ve onarım hizmetleri ile tamiri yapılacak araçların yedek parçalarını dahil ederek 200.000.000.000 TL ödenmesini ve bunların da tamiri yapacak firmanın karşılamasını kararlaştırmış ise;

(B) Tamir Bakım Ltd. Şti., (A) ... Bankası A.Ş.'ne düzenleyeceği fatura bedeli üzerinden hesaplayacağı %18 KDV tutarının 1/3 nispetindeki 12.000.000.000 TL'yi tahsil etmeyecek ve (A) ... Bankası A.Ş. ise bağlı bulunduğu vergi dairesine 1/3 nispetindeki 12.000.000.000 TL'lik KDV tutarını Nisan 2004 ayna ilişkin (2) numaralı KDV beyannamesiyle beyan edip ödeyecektir.

(B) Tamir Bakım Ltd. Şti. Nisan 2004 vergilendirme döneminde (A) Bankası A.Ş.'ne düzenleyeceği fatura aşağıdaki şekilde olacaktır.

(A)	İşlem Bedeli	200.000.000.000
(B)	Hesaplanan KDV (A) x KDV Genel Oranı	36.000.000.000
(C)	Toplam (A)+(B)	236.000.000.000
(D)	(-)Tevkif Edilen KDV ((B)x1/3)	12.000.000.000
(E)	Tahsil Edilecek Toplam Tutar (C-D)	224.000.000.000

Eğer banka, taşıtların bakım yedek parçalarını 50.000.000.000 TL ayrıca bir bedel ödeyerek başka bir şirketten temin etmesi durumunda; (A) Bankası A.Ş. bu 50.000.000.000 TL'lık ödeme üzerinden hiçbir şekilde tevkifat yapmayacak ve Fatura bedeli ile KDV'nin tamamını ilgili şirkete ödeyecektir.

Örnek 9:(Güvenlik Hizmetleri)

(A) ... Belediyesinin, ATAK Özel Güvenlik Ltd. Şti. ile Belediyeye ait parklardaki güvenliğin sağlanması amacıyla sözleşme yaptığını, bu sözleşmeye istinaden her ay güvenlik şirketinin belediyeye 50.000.000.000 TL + %18 KDV olmak üzere fatura tanzim ettiğini varsayalım.

Bu verilere göre ATAK Özel Güvenlik Ltd. Şti., Belediyeye düzenleyeceği fatura bedeli üzerinden hesaplayacağı (50.000.000.000 TL) %18 KDV tutarının %50 nispetindeki (50.000.000.000 x %18

x %50=) 4.500.000.000 TL'yi tahsil etmeyecek ve Belediye ise bağılı bulunduğu vergi dairesine %50 nispetindeki 4.500.000.000 TL'lık KDV tutarını vereceği her aya ilişkin (2) numaralı KDV beyannamesiyle beyan edip sorumlu sıfatıyla ödeyecektir. Özetle;

ATAK Özel Güvenlik Ltd. Şti.'nin 2004 vergilendirme döneminde (A) Belediyesine düzenleyeceği fatura ile yevmiye kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır

(A)	İşlem Bedeli	50.000.000.000
(B)	Hesaplanan KDV (A) x KDV Genel Oranı	9.000.000.000
(C)	Toplam (A)+(B)	59.000.000.000
(D)	(-)Tevkif Edilen KDV ((B)x1/3)	4.500.000.000
(E)	Tahsil Edilecek Toplam Tutar (C-D)	54.500.000.000

-----/...../2004-----

100 KASA 54.500.000.000-TL

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 50.000.000.000-TL

391 HESAPLANAN KDV 4.500.000.000-TL

-----/-----

2- Uygulamaya İlişkin Kapsamlı Örnek:

(A) İnşaat Ltd. Şti., (B) Üniversitesine Nisan 2004 vergilendirme döneminde, 100.000.000.000 TL'lık 1/3 nispetinde tevkifata tabi bir temizlik işini yaptığını varsayalım. (KDV %18=18.000.000.000 TL)

Diğer veriler:

Tevkifata tabi olmayan normal işlem bedeli :10.000.000.000 TL

1-(A) ... İnşaat Ltd. Şti.'nin Yapacağı İşlemler:

1.1-(A) ... İnşaat Ltd. Şti.'nin Mart 2004 vergilendirme döneminde düzenleyeceği fatura aşağıdaki şekilde olacaktır.

(A)	İşlem Bedeli	100.000.000.000
(B)	Hesaplanan KDV ((A) x KDV Genel Oranı)	18.000.000.000
(C)	Toplam (A)+(B)	118.000.000.000
(D)	(-)Tevkif Edilen KDV ((B)x1/3)	6.000.000.000
(E)	Tahsil Edilecek Toplam Tutar (C-D)	112.000.000.000

1.2-(A) ... İnşaat Ltd. Şti.'nin Mart 2004 Vergilendirme Dönemine İlişkin Vereceği KDV Beyannamesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo I

Satır	Matrah ve Vergi Bildirimi		Tutar
6.Satır	Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel: (Tevkifata tabi olmayan normal işlem bedeli:100.000.000.000) (Tevkifata tabi olan hizmet bedeli :10.000.000.000)	ORAN	110.000.000.000
Matrahın oranlara göre dağılımı			
9.Satır	(tevkifata tabi olmayan normal işlemler) 10.000.000.000	% 18	(10. Satır) 1.800.000.000
11.Satır	(Tevkifata tabi olan hizmet bedeli) 100.000.000.000	Hizmet 1/3: (% 12)	(12. Satır) 12.000.000.000
19.Satır	Hesaplanan KDV (10+12.Satır)		13.800.000.000

1.3-(A) ... İnşaat Ltd. Şti.'nin Mart 2004 Vergilendirme Döneminde İade Talebi Varsa:

Örneğimizden yola çıktığımızda beyanname üzerinde mükellefin iade durumu aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo II

Satır	İstisnalar ve İade Hakkı Doğuran İşlemlere İlişkin Bildirim	Tutar
49.Satır	Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Hurda Metal Teslimleri	100.000.000.000
50.Satır	Sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarı yazılacaktır.	12.000.000.000

2-(B) Üniversitesinin Yapacağı İşlemler: (Vergi Sorumlularınca Verilecek 2 Numaralı KDV Beyannamesinde Dikkat Edilecek Hususlar)

Vergi sorumlusu olan (B) üniversitesince verilecek 2 numaralı KDV beyannamesinde durumu aşağıdaki şekilde olacaktır.

(Diğer veri olarak anlatılanlar dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarlarının 1.800.000.000 TL olduğu varsayılmıştır)

(2 No'lu) KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(Vergi Sorumluları İçin)

Satır	Matrah ve Vergi Bildirimi	Tutar-Vergi
7.Satır	anlatılanlar dışındaki işlemlerden doğan teslimler	10.000.000.000
8.Satır	anlatılanlar dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarları	1.800.000.000
9.Satır	Sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi matrahı	100.000.000.000
10.Satır	Sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarı yazılacaktır. (tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "%6" oranı hesaplamada kullanılacaktır.)	6.000.000.000

III-GENEL DEĞERLENDİRME:

Çalışmamızda bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan KDV tutarları üzerinden **tevkifat yapılması uygulaması** konusunda ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

Bilindiği üzere, bir kısım hizmetlerde KDV tevkifatı uygulaması ilk olarak 89 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile 01 Kasım 2003 tarihinde başlamıştır. Ancak uygulamanın özellikle kapsamına ilişkin olarak yaşanan bir takım sorunlar dolayısıyla, 89 seri no'lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve 91 seri numaralı KDV Genel Tebliği 28.02.2004 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

89 seri Tebliğe kıyasla 91 seri no'lu Tebliğin son derece iyi hazırlanmış bir Tebliğ olduğunu söylemek mümkündür. Zira, önceki Tebliğ yeni sayılabilecek bir tevkifat anlayışı getirmekle birlikte, Tebliğin kapsamı bize göre net çizgilerle çizilmiş değildi. Nitekim, 89 seri no'lu Tebliğ uygulamasında spesifik olarak hangi hizmetlerin tevkifata konu edileceği konusunda yoğun sorular dile getirilmekte ve bu sorulara Vergi İdaresi'nin değişik birimlerinde farklı cevaplar verildiği görülmekteydi. Yine, mahiyet olarak birbirlerine yakın işlemlerin bir kısmında tevkifat uygulanacağı söylenirken, diğer kısmında tevkifat uygulanmayacağını söylemek, 89 seri no'lu Tebliğ'in görünen en önemli eksiklerinden birisiydi. Bu açıdan, 91 seri no'lu Tebliğ öncesinde uygulamadaki aksaklıklar iyi süzölmüş ve sorunlara cevap bulacak net ve kesin ölçütler getirilmiştir. Bununla birlikte, uygulamanın kapsamının geniş bir kitleyi ilgilendirmekte olması ve ticari hayatın getirdiği dinamik yapı nedeniyle soruların sona erdiğini söylemenin fazla iddialı bir söz olacağını düşünüyörüz.

IV-EKLER:

A-EK 1: 89 SERİ NUMARALI KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

"Katma değer vergisinde sorumluluk, özel matrah şekli ve mahsup uygulamalarına ilişkin olarak aşağıdaki düzenleme ve açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür:

A- SORUMLULUK UYGULAMASI

1- Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bakanlığımıza tanınan bu yetkiye dayanılarak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılanlardan siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflarca kurulan üniversiteler ile tarımsal amaçlı kooperatifler dışındaki kurum ve kuruluşlar, bankalar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların;

- İnşaat taahhüt işleri,
- Temizlik hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri,

- Personele verilen yemek servisi,

- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisini bu Tebliğin Resmi Gazete'de yayımını takip eden ay başından itibaren sorumlu sıfatıyla beyan etmek ve ödemek üzere tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür.

Tevkifat oranı; temizlik, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerine ait katma değer vergisinin %50'si, diğer işlerde ve hizmetlerde ise hesaplanan katma değer vergisinin 1/3'üdür.

Sorumlu sıfatıyla yatırılacak bu vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre indirim hakkına sahip olan mükellefler tarafından genel hükümlere göre indirilebilecektir. Hesaplanan katma değer vergisinin tevkif edilmeyen kısmının ise söz konusu hizmetleri ifa eden mükellefler tarafından beyan edilerek ödeneceği tabiidir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen ve tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak yüklenilen katma değer vergisinin indirim yoluyla giderilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iadesi, miktarına bakılmaksızın sadece teminat mektubu veya vergi inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporundan sonra çözülecektir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin, dilekçelerine tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerhin yer aldığı örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesini de eklemeleri gerekmektedir.

.....

..... "

B-EK 2: 91 SERİ NUMARALI KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

A- SORUMLULUK UYGULAMASI

89 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümündeki düzenleme ile bir kısım kurum ve kuruluşlarca alınan bazı hizmetlere ait katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulması uygun görülmüştü. Konuyla ilgili olarak Bakanlığımıza yansıyan olaylar ve tereddüt edilen hususlar çerçevesinde söz konusu uygulamanın aşağıdaki düzenlemeler dahilinde devam etmesi uygun görülmüş ve 89 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü bu Tebliğin yayımından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır

1- Dayanak

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir

2- Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmak zorundadır

3- Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,

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

- Her türlü yemek servisi,

- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde tanımlanan "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek:

Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4 milyar liraya ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6 milyar liraya temin etmiştir. Banka şubesi malzemelerin alımı sı

rasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4 milyar liralık hizmet ise tevkifata tabi olacaktır

Banka bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10 milyar liraya ihale etseydi, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6 ve 4 milyar lira olarak ayrı ayrı gösterilse bile 10 milyar liralık toplam bedel üzerinden yapım işleri için geçerli olan 1/3 oranında tevkifat uygulanacaktır

4- Tevkifat Oranı

Tevkifat oranı, hesaplanan katma değer vergisinin; temizlik, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde %50'si, diğer hizmetlerde ise 1/3'ü dür.

5- Tevkifata Tabi Tutulan İşlemlerin Kapsamı

a) Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

Bu Tebliğin uygulanmasında yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya baddana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır.

Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde bu Tebliğin A/5-f bölümü kapsamında değerlendirilecektir.

Öte yandan, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden bu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması uygun görülmüştür. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, bu Tebliğin A/2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

b) Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

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

ve benzeri işlerden oluşmaktadır.

Bu Tebliğin uygulanmasında yukarıda sayılan işlere ait ödemeler

üzerinden hesaplanan katma değer vergisine bu tebliğin A/4 bölümünde belirtilen oranlarda tevkifat uygulanacaktır.

Bina temizliğine; binaların müstemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizletilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifat tabii olacaktır.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.

Öte yandan, bu tebliğ ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabii olacaktır.

c) Özel Güvenlik Hizmetleri

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar.

Bu Tebliğin uygulanmasında, sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir.

d) Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

Bu Tebliğin A/1 bölümünde sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi de tevkifata tabi tutulacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin 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 hizmetin gereği olarak yapılan mal, malzeme ve parça teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.

e) Yemek Servis Hizmetleri

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin A/1 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu

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

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Öte yandan, bu Tebliğe göre tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması tevkifata tabi değildir.

f) Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

Bu Tebliğin uygulanmasında teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.

Tebliğin A/1 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt-araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında görülecektir.

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

leri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır

Öte yandan, bu Tebliğin uygulanmasında uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır.

6- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler

Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri her türlü hizmete ait katma değer vergisi bu Tebliğin (A) bölümü kapsamında değerlendirilmeyecek ve söz konusu verginin tamamı 15 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (C) bölümündeki esaslar dahilinde hizmetten yararlanan kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla ödenecektir.

7- Tevkifat Uygulamasında Sınır

Bu Tebliğ kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2004 yılı için katma değer vergisi dahil 440 milyon lira olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 440 milyon lirayı geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

8- Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Mükelleflerin Yapacakları İşlemler

a) Belge Düzeni

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 100 milyar liralık tevkifata tabi bir iş için tevkifat oranının 1/3 olduğu da dikkate alınırsa, fatura;

İşlem bedeli	100
Hesaplanan KDV	+ 18

Toplam	118
(-) Tevkif edilen KDV (18/3)	- 6

Tahsil edilecek toplam tutar	112

şeklinde düzenlenecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

b) Beyan

Mükellefler tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin 6 ncı satırına dahil edeceklerdir.

Beyannamenin "matrahın oranlara göre dağılımı" başlıklı satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine "tamamı" beyan edilecektir. "oran" sütununa tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "%12", %50 olan işlemler için "%9" yazılacaktır. Bu bölümdeki "vergi" sütununa bu oranlara göre hesaplanacak tutarın yazılacağı tabiidir. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

c) İade

Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49 uncu satırına hizmet bedelini, 50 nci satırına ise "sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını" yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan "yüklenen vergiler listesi" iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mek-

tupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.

İade talebinde bulunan mükelleflerin, dilekçelerine tevkifat uygulanan işleme ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesini de eklemeleri gerekmektedir.

9- Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler

10 Kasım 2003 tarihli ve 25285 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile değişik 18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Tebliği'nin "II-DİĞER HUSUSLAR" bölümünde; genel bütçeli dairelerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri, katma bütçeli idareler ve döner sermayeli kuruluşların ise yaptıkları tevkifatları beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatıracakları ifade edilmiştir.

Buna göre, genel bütçeli idarelerin bu Tebliğin (A/3) bölümünde sayılan işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname verilmeyecektir.

Genel bütçeli idareler dışında bu Tebliğin (A/2) bölümünde sayılan kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

Öte yandan, bu Tebliğin (A/2) bölümünde sayılan kuruluşlardan bankaların 2 numaralı KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. An-

cak, bu uygulamanın yaratacağı sorunlar dikkate alınarak isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini Őube bazında da beyan edip ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanununun 43/6 ncı maddesi çerçevesinde Bakanlığımızca uygun görölmüŐtür

2 numaralı beyannamenin 7 nci satırından itibaren önce varsa bu Tebliğ kapsamı dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarları yazılacaktır. Sonraki satırlara Tebliğ kapsamındaki işlemler dahil edilirken, "matrah" sütununa tevkifata tabi işlem bedelinin tamamı, "oran" sütununa tevkifat oranı %50 olan işlemler için "%9", tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için "%6" yazılacaktır Vergi sütununda bu oranlara göre hesaplanacak vergi miktarı gösterilecektir.

2 numaralı beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir Ancak tevkifat uygulayan kurumun katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 numaralı beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılabileceği tabiidir. Hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmı takvim yılı aşılmamak Şartıyla hizmet faturasının defterlere kaydedildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 numaralı beyannamenin ait olduğu dönem için verilen 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılacaktır.....

..... "

C-EK 3: 18 SIRA NUMARALI Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği

Hakedişlerden Yapılacak Kesintiler

GİRİŞ

Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 94 üncü maddesinde, kamu idare ve müesseselerince ödemelerde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin hükümler yer almıştır. Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak aynı idarelerce yapılan bazı alımlara ilişkin hakediş ödemelerinden katma değer vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

I- HAKEDİŞLERDEN YAPILACAK KESİNTİLER

A- YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE HAKEDİŞLERDEN YAPILACAK VERGİ KESİNTİLERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat' i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği; 44 üncü maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

1- 193 sayılı Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 94 üncü madde uyarınca belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır

2- Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyecek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşınması halinde;

a) Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,

b) Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşınması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren,

ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

B- KİRA BEDELİ ÖDEMELERİNDE YAPILACAK VERGİ KESİNTİLERİ

1- Kira Bedellerinin Kiralayana Ödenmesi Sırasında Yapılacak Vergi Tevkifatı

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde "gayrimenkul sermaye iradı"nın tanımı yapılmış, değişik 94 üncü maddesinde de, kamu idare ve müesseselerinin ödedikleri gayrimenkul sermaye iradından gelir vergisi tevkifatı yapacakları hükme bağlanmıştır

Bu hükme göre, konut ihtiyacını karşılamak amacıyla ilgili bakanlıklarca kiralanmış konutlar için ödenen ve haksahibi yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılan kira ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden, 94 üncü madde uyarınca Bakanlar Kurulunca belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir

2- Konut Kira Bedellerinin Konutta Oturan Personel Yönünden Ücret Sayılarak Vergilendirilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarınca, Kamu Konutları Yönetmeliği hükümlerine göre bedeli bütçeden karşılanmak suretiyle bina kiralanarak;

-Emniyet Genel Müdürlüğüne ihtiyaç gösterilecek hal ve yerlerdeki emniyet personeline,

-Türk Silahlı Kuvvetleri personeline,

- Görevlerinin devamı süresince konut tahsis edilemeyen, 2802 sayılı Hakimler ve Savcılar Kanununun 2 nci maddesinde sayılanlar ile Devlet Güvenlik Mahkemelerinin başkan ve üyelerine, Cumhuriyet Savcı ve Cumhuriyet Savcı yardımcılara,

tahsis edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde "ücret" işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır Anılan Kanunun 63 üncü maddesinde de, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerin, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 23/9 uncu maddesinde, özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların brüt alanı 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Maddede yer alan istisna hükmünün uygulanabilmesi için kendisine konut tahsis edilen personelin kanun uyarınca barındırılması gereken kişilerden olması veya konutun işverene ait olması gerekmektedir.

Buna göre;

a) İdarelerince kiralanan konutların, kendilerine bedelsiz olarak tahsis edilmesi halinde söz konusu konutlara ait kira bedellerinin ücretlerden istisna edilmesi mümkün olmadığından, bu ödemelerin (kira bedeli) aylık gayrisafi tutarının (kira kontratosunda belirtilen aylık tutarının) her ay ilgililerin ücretlerinin gelir vergisine tabi matrahına eklenmek suretiyle, ilgililerin ücretlerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir

b) Kiralanan konutların Kamu Konutları Yönetmeliği uyarınca hesaplanan kira bedelinin tahsis edilen personelin ücretinden kesilmesi halinde personele bedelsiz olarak sağlanmış bir menfaatten söz edilmesi mümkün olmayacağından, konutlardan yararlanan personelden alınan kira bedelinin personelin ücretinin gelir vergisine tabi matrahına ilave edilmek suretiyle vergilendirilmesi yoluna gidilmeyecektir.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNAGÖRE YAPILACAK TEVKİFATLAR

21/10/2003 tarihli ve 25266 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 89 seri no.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca; 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan genel ve katma bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşların inşaat taahhüt işleri, temizlik hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri, personele verilen yemek servisi, danışmanlık ve denetim hizmetle-

ri alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 1/11/2003 tarihinden itibaren, sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi ve ödemek üzere tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Tevkifat oranı, temizlik, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde %50'si, diğer işlerde ve hizmetlerde 1/3 üdür.

Fatura veya benzeri belgesi 1/11/2003 tarihinden önce düzenlenmiş alımlara ait bedellerin bu tarihten sonra ödenmesi halinde tevkifat yapılmayacaktır

II- DİĞER HUSUSLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 100 üncü maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 5 inci fıkrası uyarınca, genel bütçeli daireler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyeceklerdir.

Genel bütçeli kuruluş saymanlıklarınca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yapılacak vergi tevkifatları, ödeme yapılacak mükellefin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumuna göre, 602- Bütçe Gelirleri Hesabının gelir vergisi tevkifatı veya kurumlar vergisi tevkifatı ayrıntı kodlarına kaydedilecektir. Katma Değer vergisi tevkifatları ise ödemelerden tevkif suretiyle kesilen katma değer vergisi tevkifatları ayrıntı koduna kaydedilecektir.

Katma bütçeli saymanlıklar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yaptıkları vergi tevkifatlarını ödeme yapılacak mükellefin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumuna göre, 370- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının müteahhit gelir vergisi veya kurumlar vergisi ayrıntı kodlarına, katma değer vergisi tevkifatlarını ise katma değer vergisi tevkifatı ayrıntı koduna kayde

decekler ve beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatıracaklardır

III-YÜRÜRLÜK

14/1/2003 tarihli ve 24993 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 18 sıra no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmıştır

Bu Tebliğ, yayımı tarihinde yürürlüğe girer

Tebliğ olunur.