

T.C.

MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/63

Konusu : Tevkifat uygulaması

Tarihi : 21/6/2012

Sayısı : KDVK-63/2012-3

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun uygulamasına ilişkin sirküleri birleştirilen 60 KDV No.lu Sirkülerinin "2.İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI" bölümü başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

2. TEVKİFAT UYGULAMASI

2.1. Tam Tevkifat Uygulaması

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verme işlemleri ile reklam verme hizmetleri, kiracının veya reklam hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme ve reklam verme hizmetleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmaması kaydıyla bu hizmetlere ilişkin KDV'yi sadece işlemlerin gerçekleştiği dönemler için 1 No.lu KDV Beyannamesi vermek suretiyle beyan edebileceklerdir. Genel bütçeli idareler ise, bu işlemlere ilişkin KDV'yi doğrudan gelir hesaplarına aktarmak suretiyle, beyanname vermeksizin işlem yapacaklardır.

Buna göre, kampüsünde bulunan kafeyi işletmeciye kiraya veren Devlet üniversitesi, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacak, KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın üniversite tarafından 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edecektir.

2.2. Kısmi Tevkifat Uygulaması

2.2.1. Kısmi Tevkifat Uygulayacak Alıcılar

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı uygulayacak alıcılar 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2) bölümünde belirtilmiştir.

Tebliğin (3.1.2/a) ayrımında yer alan KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir) ile

(3.1.2/b) ayrımında yer alan KDV mükellefi olsun olmasın,

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

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

Tebliğin (3.2) ve (3.3) bölümleri kapsamında KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur.

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında yer alanların kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Payları İMKB'de işlem gören bir şirketin yarıdan fazla hissesine sahip olduğu şirket belirlenmiş alıcılar kapsamında yer almamaktadır.

2.2.1.1. Belediyeler

Belediyeler (büyükşehir belediyeleri dâhil) 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.2/b) ayrımında yer almamaktadır. Bu itibarla belediyelerin Tebliğin yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden itibaren kısmi tevkifat uygulaması kapsamında tevkifat yapma sorumlulukları kaldırılmıştır.

Ancak belediyelerin bünyelerinde oluşan iktisadi işletmeler nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunması halinde Tebliğin (3.1.2/a) bölümü çerçevesinde tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

Bu suretle KDV mükellefi olan belediyelerin iktisadi işletme faaliyetleri ile sınırlı olmak üzere, Tebliğin (3.2) ve (3.3) bölümlerinde yer alan ve KDV mükelleflerinin tevkifat yapmak üzere sorumlu tayin edildiği teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Dolayısıyla belediyelerin iktisadi işletme kapsamında olmayan faaliyetleri nedeniyle mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı yapmaları söz konusu değildir.

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

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

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

2.2.1.2. Hakedişli İşlerde Tevkifat Uygulaması

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

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

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

2.2.2.Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.1) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından 2/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir.

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

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

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (3.2.2) bölümü kapsamında değerlendirilir.

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

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

Alıcının, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde kendisi tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Tevkifata tabi olan işlerin, KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulacaktır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanacaktır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmeyecektir. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre Tebliğin (3.2.2) bölümü kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

Tebliğin (3.2.1.2.1) ayrımında belirtilen işlerin, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt yüklenicilere devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilecektir.

Bu kapsamda tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

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

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.2) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bu kapsama;

- Piyasa etüt-araştırma,

- Ekspertiz,

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

ve benzeri hizmetler girmektedir.

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

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

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

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

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

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

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

- Serbest muhasebeci mali müşavirlerin müşterilerinin defterlerini tutmak, beyannamelerini düzenlemek ve vermek şeklinde verdikleri hizmetler, danışmanlık, müşavirlik ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden KDV tevkifatına tabi olmayacaktır. Ancak, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılan müşterilerine verdikleri vergi mevzuatına ya da diğer mevzuata yönelik danışmanlık ve müşavirlik hizmetleri 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Aynı şekilde bir ekonomistin Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılan belirlenmiş alıcılara vermiş olduğu ekonomi danışmanlığı, yatırım danışmanlığı gibi hizmetlerin de bu kapsamda tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

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

- Payları İMKB'de işlem gören (K) Holding A.Ş. (JK) firmasından danışmanlık hizmeti almakta, bu hizmeti grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarmaktadır.

(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığından (JK) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti Tebliğin (3.2.2) bölümüne göre tevkifata tabi tutulacaktır. Temin edilen bu hizmetin (K) Holding A.Ş. tarafından grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarılmasında düzenlenen faturada hesaplanan KDV ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.

(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer almaz ise; (JK) firmasının (K) Holding A.Ş.'ye verdiği danışmanlık hizmeti tevkifata tabi olmayacaktır. (K) Holding A.Ş. tarafından (NL) A.Ş.'ye danışmanlık hizmetinin aracılığına ilişkin verilen hizmet de tevkifat kapsamına girmemektedir.

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.3) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Örnek 1: Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (A) A.Ş. tarafından satın alınan kamyon şasisi üzerinde kasa, depo ve benzeri ilaveler yaptırmak suretiyle tadilat uygulanması halinde tadilat bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır.

Örnek 2: (A) kamu kurumu otomasyon sisteminin oluşturulması amacıyla (X) Yazılım ve Otomasyon Şirketi ile anlaşmıştır.

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

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

Isıtma-soğutma sistemleri, havalandırma sistemi, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, asansör ve benzerlerine yönelik bakım ve onarım hizmetleri bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise Tebliğin (3.2.1) bölümü kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

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

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi için tabii bir sonucudur.

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

Ancak, bu hizmetlerde kullanılacak malzeme, yedek parça, sarf malzemesi gibi malların tadil, bakım ve onarımı yaptıranlar tarafından piyasadan satın alınıp bu işleri yapanlara verilmesi halinde, malların piyasadan satın alınması sırasında, Tebliğin (3.3) bölümünde yapılan açıklamalar saklı kalmak kaydıyla, tevkifat uygulanmayacaktır.

2.2.2.4. Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.4) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.

Örnek: Milli Eğitim Bakanlığının (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşınmalı eğitim kapsamında öğrencilere verilen öğle yemeği (kumanya) alımlarında, yemeği hazırlayan ve/veya dağıtımını yapan yüklenicilere yapılacak ödemelerden KDV tevkifatı yapılacaktır.

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

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

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

Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restaurant ve benzeri yerlere) gidilmesi suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar adına düzenlenmesi halinde de tevkifat kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

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

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların konser, fuar, kutlama, parti, kokteyl, davet, kongre, seminer, panel, tanıtım ve benzeri hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

2.2.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

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

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

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

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

Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

- arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,

- güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,

- güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

- değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,

- ikaz-ihbar, alarm izleme,

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

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (3.2.1) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.

Örnekler:

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

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

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

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

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

Örnek 3: Büyükşehir belediyesine bağlı ayrı tüzel kişiliği bulunan (TR) Su İşletmesi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından araç kiralama hizmetine ilişkin bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (S) hastanesi tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

Bu işlemde, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

AVM yönetici firmasının;

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

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

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

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

2.2.2.6. Yapı Denetim Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.6) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

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

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

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin mükellefiyet durumuna göre hareket edilecektir. Ruhsat sahibinin Tebliğin (3.1.2) bölümü kapsamında olması halinde, tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilecektir.

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.7) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri, fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile bu işlere aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

Tevkifat kapsamına;

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

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

- bu işlerle ilgili aracılık hizmetleri

girmektedir.

Terziler tarafından, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara verilen dikim, tadil, onarım şeklindeki hizmetler de tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

Örnek 2: İmal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

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

Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir.

Bazı KDV mükellefleri;

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

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

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

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

2.2.2.8. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.8) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.9) bölümünde, profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, Tebliğin (3.2.9.2) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil);

- sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri,
- spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri,
- toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı

geliri elde etmektedirler.

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

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

KDV mükellefi (Z) spor kulübünün verdiği reklâm hizmeti bu bölüm kapsamında kısmi tevkifata tabi olacaktır. (Y) spor kulübünün reklâm hizmetine ilişkin KDV ise KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla Tebliğin (2.4) bölümü kapsamında tam tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Türkiye Futbol Federasyonu, Türkiye Süper Ligi 2012/2013 futbol sezonu müsabakalarının televizyondan yayınlanmasına ilişkin yayın hakkını yapılan ihale sonucunda (Y) Medya A.Ş.'ye vermiştir.

Futbol müsabakalarının yayın hakkı karşılığında yayın hakkı bedelinin Futbol Federasyonu tarafından Türkiye Süper Liginde mücadele eden (F) Spor Kulübüne aktarılmasına ilişkin olarak (F) tarafından düzenlenecek faturada genel oran üzerinden KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV tutarının 9/10'u Federasyon tarafından tevkif edilerek

(F)'ye ödenmeyecek, ancak söz konusu vergi tutarı sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir.

Örnek 3: 2012/2013 futbol sezonunda Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca futbol müsabakaları üzerine tertip edilen "iddaa" oyununda/müşterek bahsinde, müsabakalarının söz konusu oyun biletlerinde yer verilmesine ilişkin isim hakkı kullanımı nedeniyle Türkiye Süper Liginde mücadele eden (Z) Spor Kulübüne Spor-Toto Teşkilat Başkanlığınca Eylül/2012 dönemi ile ilgili olarak aktarılacak bedele ilişkin söz konusu işlem genel oranda KDV'ye tabi olacaktır.

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

Örnek 4: (A) Spor Ürünleri A.Ş. 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000 TL karşılığında Türkiye Basketbol Liginde mücadele eden (Y) Spor Kulübüyle anlaşmıştır.

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

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

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

2.2.2.10. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanların temizlik ve çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- bina temizliği,
- sokak temizliği,
- sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,
- çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,
- haşere mücadelesi,
- demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği

ve benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

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

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

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

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

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına yönelik aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

- Haşere ve böceklerle yönelik yapılan ilaçlama hizmeti tevkifat kapsamındadır.

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

- Malzemesiz temizlik hizmeti, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümünde düzenlenen işgücü temin hizmetine ilişkin koşulları taşıması kaydıyla, ilgili bölüm kapsamında değerlendirilerek 9/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

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

2.2.2.11. Servis Taşımacılığı Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.11) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanların; personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarında 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

-belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,

-hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,

-fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

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

Servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.2.12. Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.12) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

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

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden önce belirlenmiş alıcılara verilen baskı ve basım hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

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

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

2.2.2.13. 5018 sayılı Kanuna Ekli Cetvellerde Yer Alanların Hizmet Alımları

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.13) bölümünde, KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve Tebliğde belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifat uygulanacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

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

2.2.2.13.1. Orman Kooperatifleri Tarafından Orman İşletme Müdürlüklerine Verilen Hizmetler

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

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

2.2.2.13.2. Basın İlan Hizmetleri

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

Söz konusu işlemlerde tevkifat uygulaması ise aşağıdaki gibi olacaktır:

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

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

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

Ayrıca, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılan idare, kurum ve kuruluşlara verilen tüm hizmetler tevkifat uygulaması kapsamında olduğundan, ilanın yayınlanacağı gazetelerin bulunması şeklinde verilen aracılık hizmetlerinde de Tebliğin (3.2.13) bölümüne göre 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

2.2.3. Kısmi Tevkifat Uygulanacak Teslimler

2.2.3.1. Külçe Metal Teslimleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.1) bölümünde, külçe metallerin Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara tesliminde 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

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

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

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

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

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

2.2.3.1.1. Hurda Metalden Elde Edilen Külçelerin Tesliminde Tevkifat

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de açık olarak yer aldığı üzere, ithalat aşamasında veya ilk üretimde KDV ödeyicisi konumunda bulunan ithalatçı ve ilk üreticilerin teslimlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Bu durum, bakır, çinko ve alüminyum ürünlerinde de, külçe metal teslimlerinde de bu şekilde uygulanmaktadır.

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

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

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

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

2.2.3.2. Bakır, Çinko ve Alüminyum Ürünlerinin Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.2) bölümünde, bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul ürünlerin Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara tesliminde, 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Hurda ve atık niteliğinde olup Kanununun 17/4-g maddesine göre teslimi KDV'den istisna olan ürünler ise istisnadan vazgeçilmesi halinde Tebliğin (3.3.3) bölümüne göre,

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

tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örneklerin verilmesi mümkündür:

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

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

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

- Nervürlü inşaat demiri teslimi tevkifat kapsamına girmemektedir.

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

2.2.3.3. Hurda ve Atık Teslimi

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

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.3) bölümünde, istisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (3.1.2) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Tevkifat uygulamasının kapsamına ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

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

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde;

- demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke, çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller,

- bu metallerin alaşım, bileşim ve cürüfları,

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

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

ve benzerleri "hurda metal" kabul edilecektir.

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

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

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

Örnek 2: (A) Ltd. Şti. tarafından, atık değerlendirme işiyle uğraşan Hurda A.Ş.'ye yapılacak hurda pil, hurda akü vb. teslimleri esas itibarıyla Kanunun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 9/10'u Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

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

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

Hurda gemilerden yapılan sökümler sonrası teslimlerde de yukarıdaki açıklamaya göre hareket edilecektir.

Buna göre, gemi söküm işlerinde hurda gemilerin sökülmesi sonunda elde edilen metal aksam (pervane, motor, telsiz, radyo-teyp, uydu alıcısı vb.) aynı amaçla kullanılmak üzere satılıyorsa alıcılar tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

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

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

2.2.3.4. Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.4) bölümünde, KDV mükellefleri tarafından, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle hurda ve atık niteliklerini kaybederek metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan mamul niteliğindeki kırık, çapak, toz, granül ve benzeri ürünlerin Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara tesliminde, 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

2.2.3.5. Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı İle Ham Post ve Deri Teslimleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.5) bölümünde, KDV mükellefleri tarafından;

- kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki siğir ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derilerinin,

Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara tesliminde, 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Buna göre, müstahsil makbuzu ile üreticiden alınan koyun, keçi, dana, siğir derilerinin tesliminde Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

2.2.3.6. Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.3.6) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılan KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcıların, ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

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

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

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

Bu kapsamdaki tevkifat uygulamasına ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

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

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

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

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

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

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

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

2.2.3.7. Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin Teslimi

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin tesliminde tevkifat uygulanmasına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer taraftan, Daha önce büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin tesliminde tevkifat uygulanacağına ilişkin yapılmış olan düzenlemeler 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 01/5/2012 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin tesliminde 01/5/2012 tarihinden itibaren KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

2.2.4. Kısmi Tevkifat Uygulamasında Sınır

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.4.1) bölümüne göre aşağıdaki durumlarda tevkifat kapsamına giren işlem bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

- Tebliğin (3.1.2./b) ayırımında sayılanların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, bu durum profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara yapılan teslim ve hizmetlerde geçerli değildir.

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

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

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

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

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

Buna göre;

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

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

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

2.2.5. Kısmi Tevkifatta İade Uygulaması

2.2.5.1. 01/5/2012 Tarihinden Önceki Dönemlere Ait İade Taleplerinin Sonuçlandırılması

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (8.4) bölümünde, bu Tebliğin iadeleri düzenleyen 5. Bölümünün yürürlüğe girdiği 01/5/2012 tarihinden sonraki iade talepleri için geçerli olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğünden (01/5/2012) önce gerçekleşen işlemlere ilişkin verilen 1 No.lu KDV beyannamelerinde iadesi gereken KDV olarak gösterilen miktarlar ait oldukları dönemde geçerli mevzuata göre değerlendirilip sonuçlandırılacaktır.

Bu uygulamada, iade talep dilekçesinin 01/5/2012 tarihinden sonra verilmesi, mükellefe eksik belgelerini tamamlaması konusunda bildirimde bulunulması gibi nedenlerle iade işleminin 01/5/2012 tarihinden sonra yerine getirilmesi bu uygulamayı değiştirmeyecektir.

Ayrıca, 01/5/2012 tarihinden önceki dönemlere ait olup, kısmen sonuçlandırılan iade taleplerinden 01/5/2012 tarihinden sonra gerçekleştirilecek kısımlar da ait oldukları dönemde geçerli mevzuat esas alınarak sonuçlandırılacaktır.

2.2.5.2. Vergi İnceleme Raporuna Göre Mahsuben İade

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

İadeye ilişkin düzenlenecek vergi inceleme raporu ise,

- tevkifatın sorumlu sıfatıyla beyan edilip edilmediği,
- indirilecek KDV listesindeki alışların karşıt incelemesinin yapılarak doğruluğunu gösterip göstermediği,

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

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ

Gelir İdaresi Başkanı