

KDV TEVKİFATINA TARAF OLANLARIN YAPACAKLARI MUHASEBE KAYITLARI VE BEYAN ŞEKİLLERİ

KDV TEVKİFATINA TARAF OLANLARIN YAPACAKLARI MUHASEBE KAYITLARI VE BEYAN ŞEKİLLERİ

Serkan BAŞAR

Vergi Departmanı, Müdür Yardımcısı
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

E-Yaklaşım, Kasım 2007

I- GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere mali idare gerekli gördüğü durumlarda vergi alacağını garanti altına alabilmek için bazı önlemlere başvurabilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 9.maddesi de bu amaçla hazırlanmış bir maddedir. KDV Kanunu'nun 9/1 maddesinde **“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”** denilmektedir.

Ayrıca ilgili maddenin gerekçesinde **“Bu madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkez veya iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı'nın mükelleften gayri bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen “işlemlere taraf olanlar” mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.”** denilmektedir.

Yukarıdaki iki paragraftan da anlaşılacağı üzere vergi alacağının garanti altına alınabilmesi için kanunla Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı KDV Kanunundan aldığı yetkiyle bir çok KDV Genel Tebliği yayınlarak KDV alacağını emniyet altına almaya çalışmakta ve yeni çıkarılan tebliğlerle de tevkifat uygulanan işlemlerin kapsamını genişletmektedir.

II- KDV TEVKİFATINA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

KDV tevkifatına ilişkin olarak yaklaşık 30 adet tebliği yayınlanmış ve bunların büyük çoğunlu halen yürürlükte olmakla beraber bir kısmı da uygulamadan kalkmıştır. Makalemizde hangi tevkifata tabi işlemin hangi genel tebliği ile düzenlendiğini ve bu işlemlere ait muhasebe kayıtlarının ve beyan işlemlerinin nasıl yapılması gerektiği hususu üzerinde durmaya çalışmaktayız. Ancak 30 adet tebliği açıklamasının makale boyutunda yapılmasının mümkün olmaması nedeniyle tebliğler üzerinde özet olarak durularak daha çok muhasebe kayıtları ve beyan şekli üzerinde durulacaktır.

Bugüne kadar getirilen sorumluluk hallerini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.^[1]

- Telif ödemelerinde KDV sorumluluğu (19 seri no.lu KDV GT)

- Bazı kiralama işlemlerinde KDV sorumluluğu (30 ve 31 seri no.lu KDV GT)
- Reklam verme işlerinde KDV Sorumluluğu (30 ve 55 seri no.lu KDV GT)
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğu (51, 53, 58, 72, 77 seri no.lu KDV GT)
- Hurda metal alımında KDV sorumluluğu (53, 58, 70, 85 ve 89 seri no.lu KDV GT)
- Akaryakıt alımlarında KDV sorumluluğu (68 ve 85 seri no.lu KDV GT)
- Atık kağıt, hurda plastik ve hurda cam alımında KDV sorumluluğu (81 ve 86 seri no.lu KDV GT))
- Hizmet alımlarında KDV sorumluluğu (89 ve 91 seri no.lu KDV GT)
- Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetlerinin denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi bulunduğunun açıklanması (93 seri no.lu KDV GT)
- Hizmet alımlarında tevkifat yapacak kuruluşların kapsamının genişletilmesi, hurdadan elde edilenler dışındaki bakır külçeleri alımında tevkifat uygulaması getirilmesi ile iade esaslarının yeniden belirlenmesine ilişkin düzenleme (95 seri no.lu KDV GT)
- İşgücü ve bakır ürünleri alımında tevkifat uygulaması (96 seri no.lu KDV GT)
- İşgücü ve bakır ürünleri alımında sorumluluk uygulamasına ilişkin daha ayrıntılı açıklamalar yapılması ve bazı sorumluluk uygulamalarında da alt sınır getirilmesine ilişkin düzenleme (97 seri no.lu KDV GT)
- Yapım işlerinde tevkifat oranının yeniden belirlenmesi ve bütün KDV mükelleflerinin yapı denetim hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına alınması (99 seri no.lu KDV GT)
- Çinko ve alüminyum mamullerinde tevkifat uygulaması getirilmesi ve bütün KDV mükelleflerinin özel güvenlik hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına alınması (104 seri no.lu KDV GT)
- Çinko ve alüminyum mamullerinde tevkifat uygulaması ile hizmet alımlarında tevkifat oranlarına ilişkin ilave açıklamalar yapılması ve fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV sorumluluğu uygulamasına son verilmesi (105 seri no.lu KDV GT)

III- HİZMET ALIMLARINDA KDV SORUMLULUĞUNUN GEREKLİLİĞİ

Maliye Bakanlığı önce 89 no.lu KDV Genel Tebliğini daha sonrada 91 no.lu KDV Genel Tebliğini yayınlayarak hizmet alımlarında oluşan KDV tahsilatını garanti altına almak istemiştir. Çünkü hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin normal şartlarda sürekli KDV ödemeleri gerekirken bu mükellefler çeşitli yollarla KDV ödemekten kaçınmaktadırlar. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükellefler için normal şartlarda verilen KDV beyannameleri sonucunda genel olarak vergi ödemesi çıkmalıdır. Çünkü hizmet firmaları genelde stoksuz çalışıp daha çok emek, işgücü, bilgi, tecrübe gibi yüksek katma değerli öğeleri satarak gelir elde ederler. Bu hizmetleri sonucunda tahsil ettikleri KDV yüksek olmakla beraber kendilerinin indirebilecekleri KDV aynı oranda yüksek olmamaktadır. Maliyetlerinin çoğunluğunun işgücü gibi KDV içermeyen unsurlardan oluşması nedeniyle bu tip mükelleflere normal şartlarda sürekli olarak ödenecek KDV iadesi çıkmalıdır. Ancak uygulamaya bakıldığında bu tür mükelleflerden bazılarının farklı yollarla indirilecek KDV'lerini arttırdıkları ve böylece ödenecek KDV tutarlarını düşürebildikleri görülmektedir. İşte bu nedenle KDV sorumluluğuyla ilgili birçok tebliği yayınlanmış ve bu tebliğlerde KDV'nin peşin olarak tahsil edilmesi amaçlanmıştır. Kendisinden KDV tevkifatı yapılan mükellefin iade hakkı varsa ilgili vergi dairesine başvurması ve gerekli belgeleri sunması gerekmekte ve böylece bu işlemle sınırlıda olsa bir incelemeden geçmesi hedeflenmektedir.

IV- BELGE DÜZENİ

KDV sorumluluğu kapsamında hizmet verecek olan mükelleflerin verdikleri hizmetler karşılığında ne şekilde fatura düzenleyecekleri 91 Seri No.lu KDVK Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Bu tebliği hükümlerine göre mükelleflerin düzenleyecekleri faturalarda hizmet bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam tutarı ayrı ayrı göstermeleri gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse 50.000 YTL tutarında ve 1/6 tevkifat oranına tabi yapım işi için düzenlenmesi gereken fatura aşağıdaki şekilde olmalıdır.

Yapım İŖi HakediŖ Bedeli	50.000,00 YTL
Hesaplanan KDV	9.000,00 YTL
<u>Toplam</u>	<u>59.000,00 YTL</u>
Tevkif Edilen (1/6)	1.500,00 YTL
<u>Tahsil Edilecek Toplam Tutar</u>	<u>57.500,00 YTL</u>

V- HİZMETİ VERENİN YAPACAĞI MUHASEBE KAYITLARI VE BEYAN

Tevkifata tabi iŖlemlerde hizmeti veren taraf için sorumlu sıfatıyla KDV uygulaması nedeniyle eksik KDV tahsilatı söz konusudur. Çünkü sorumlu taraf yapacağı ödemeden tevkif ettiği KDV tutarını düşerek hizmeti verene bu kadar eksik ödemede bulunur. Bu nedenle de gerekli Ŗartların oluşması halinde hizmeti veren tarafın tahsil edemediği KDV' yi iade alma hakkı doğabilmektedir.

A) MUHASEBE KAYITLARI

Yukarıda örneği verilen hizmet faturasıyla ilgili olarak hizmeti veren açısından yapılması gereken muhasebe kayıtları aŖađıdaki gibidir.

a) Hizmetin verilmesi nedeniyle yapılacak kayıt

----- / -----		
120 ALICILAR	57.500,00	
600 Y.İÇİ SATIŖLAR		50.000,00
391 HESAPLANAN KDV	7.500,00	
----- / -----		

b) Cari dönemde devreden KDV çıkması halinde KDV Tahakkuku

----- / -----		
391 HESAPLANAN KDV	7.500,00	
136 V.DAİRESİNDEN AL.	1.500,00	
190 DEVREDEN KDV	11.000,00	
*190 DEVREDEN KDV		15.000,00
*191 İNDİRİLECEK KDV		5.000,00
----- / -----		

* KDV devrinin olduğunu göstermek için yazılmış tutarlar olup bu tutarların örnek fatura ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

c) Cari dönemde ödenecek KDV çıkması halinde KDV Tahakkuku

----- / -----		
391 HESAPLANAN KDV	7.500,00	
**191 İNDİRİLECEK KDV		5.000,00
360 ÖDENECEK KDV		2.500,00
----- / -----		

** KDV ödemesi çıkabilmesi için yazılmış tutar olup bu tutarın örnek fatura ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Aynı nedenle bir önceki örnekte verilen devreden KDV tutarına bu örnekte yer verilmemiŖtir.

Yukarıdaki örneklerde de görüldüğü üzere KDV devri çıkması durumunda sorumlu sıfatı nedeniyle eksik tahsil edilen KDV'nin iadesi mümkün olabilmektedir. Ayrıca KDV devrinin olmadığı durumlarda herhangi bir iadenin söz konusu olamayacağı da örneklerden anlaşılmaktadır.

B) BEYAN

KDV devri olması durumunda eksik tahsil edilen KDV'nin iadesinin mümkün olduğunu belirtmiştik. Yukarıda muhasebe kayıtları verilen örnekte iade hakkının doğabilmesi için bu durumun katma değer vergisi beyannamesinde de doğru şekilde gösterilmesi gerekir.

Hizmeti veren mükellefler bu işlemlerini beyan ederken ilk olarak işlem bedelinin tamamını ilgili dönemin 1 no.lu katma değer vergisi beyannamesinin "**TABLO-2 KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER**" bölümündeki 14 no.lu satırda beyan edeceklerdir. Yine aynı tablodaki "**KDV ORANI**" kısmına işlemin normal şartlarda tabi olduğu KDV oranı yazılacak "**TEVKİFAT ORANI**" kısmına ise ilgili tevkifat oranı yazılarak ilgili tutar için "**HESAPLANAN KDV**" tutarının hesaplanması sağlanacaktır.

Ayrıca bu işlemle ilgili olarak iade talep edilmesi halinde beyannamenin arka sayfasında bulunan "**TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER**" bölümündeki 70 no.lu satıra işlem bedelinin tamamı yazılacak ve daha sonra 71 no.lu satıra sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV tutarı yazılacaktır. Böylece diğer şartlarında yerine gelmesiyle iade tutarı beyannamenin 40 no.lu satırına yazılabilecek ve iade alınması sağlanabilecektir.

Yukarıda **V/A/b** maddesinde örneği verilen ve iade alınabilecek KDV çıkan tahakkuk' un beyan şekli aşağıdaki gibi olmalıdır.

TABLO-2	KISMİ TAVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLER			KDV ORANI (%)	TEVKİFAT ORANI		HESAPLANAN KDV
	TESLİM VE HİZMET BEDELİ						
14	50.000,00			18	1/6	15	7.500,00

TABLO-4	İNDİRİMLER						
32	ÖNCEKİ DÖNEMDEN DEVREDEN KDV						15.000,00
33	BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV						5.000,00

TABLO-5	SONUÇ HESAPLARI						
40	İADE EDİLMESİ GEREKEN KDV						1.500,00
41	SONRAKİ DÖNEMLERE DEVREDEN KDV						11.000,00

TABLO-9	DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER						
KOD NO	KDVK MD.NO		TESLİM VE HİZMET BEDELİ				İADEYE KONU KDV
402	9/1	70	50.000,00			71	1.500,00

VI- HİZMETİ ALANIN YAPACAĞI MUHASEBE KAYITLARI VE BEYAN

Tevkifata tabi işlemlerde hizmeti alan taraf bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'nin tamamını indirim konusu yapacak aynı zamanda diğer mükelleften tevkif ettiği katma değer vergisini 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edecek ve böylece KDVK' nun 9. maddesinde belirtilen sorumluluğunu yerine getirmiş olacaktır.

A) MUHASEBE KAYITLARI

Sürekli örneğini verdiğimiz fatura ile ilgili olarak hizmeti alan tarafın yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----		
770 GENEL GİDERLER	50.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000,00	
360 S.SIFATIYLA ÖD.KDV	1.500,00	
320 SATICILAR		57.500,00
----- / -----		

B) BEYAN

Tevkifata tabi işlemlerde sorumlu sıfatıyla KDV kesintisi yapmak zorunda olanlar bu işlemlere ait bedellerin tamamını "**TABLO-2 KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM**" tablosundaki 16 no.lu satıra yazacaklardır. Yine aynı tablodaki "**KDV ORANI**" kısmına işlemin normal şartlarda tabi olduğu KDV oranı yazılacak "**TEVKİFAT ORANI**" kısmına ise ilgili tevkifat oranı yazılarak ödenmesi gereken "**VERGİ**" tutarının hesaplanması sağlanacaktır. Daha sonra varsa diğer işlemlerle ilgili tevkif edilen KDV tutarları da toplanarak 33 no.lu satırdaki "**ÖDENMESİ GEREKEN KDV**" satırında gösterilecektir. Ayrıca işleme taraf diğer mükellefe ait bilgilerinde "**TABLO-3 KATMA DEĞER VERGİSİ KESİNTİSİ YAPILAN MÜKELLEFLERE AİT BİLDİRİM**" tablosunda belirtilmesi gerekmektedir.

Yukarıda **V/A/b** maddesinde örneği verilen işlem nedeniyle verilmesi gereken 2 no.lu KDV beyannamesi aşağıdaki şekilde olmalıdır.

TABLO-2	KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM			KDV ORANI	TEVKİFAT ORANI	VERGİ	
				(%)			
16		MATRAH	50.000,00	18	1/6	17	1.500,00
30		TOPLAM KDV MATRAHI					50.000,00
31		TEVKİF EDİLEN KDV TOPLAMI					1.500,00
33		ÖDENMESİ GEREKEN KDV					1.500,00

VII – İADE ALINMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Daha öncede belirttiğimiz üzere tevkifata tabi işlemlerde hizmeti veren mükelleflerin kendilerinden tevkif edilen KDV'yi iade alabilme imkanları olmaktadır. Ancak söz konusu iadenin gerçekleşebilmesi için bazı şartların oluşması gerekmektedir.

Öncelikle iade alınacak KDV matrahı 1 no.lu KDV beyannamesinin "**TABLO-9 DİĞER İADE HAKKI DOĞURAN İŞLEMLER**" bölümündeki 70 no.lu satıra yazılmalı ve 71 no.lu satırda da sorumlu sıfatıyla tevkif edilen KDV tutarı yazılmalıdır. Böylece indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin olması şartıyla (devreden KDV) iade alınabilecek tutar beyanname üzerinde gösterilmiş olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken bir hususta 71 no.lu satıra işlemin bünyesine giren vergi tutarı değil tevkif edilen vergi tutarının yazılacak olmasıdır. Diğer bir deyişle iade alınabilecek tutar hiçbir zaman tevkif edilen vergiden fazla olamayacaktır.

Tevkifata tabi işlemlerle ilgili iadelere ilişkin yasal düzenlemeler **91 no.lu KDVK Genel Tebliği** ile düzenlenmiş, daha sonra **96 no.lu KDVK Genel Tebliği** ile de yapım işleri ve işgücü hizmetleri dolayısıyla doğan iadelere ilişkin düzenlemeler son halini almıştır.

91 no.lu KDVK Genel Tebliğinde yine aynı tebliğde tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesinin miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirileceği, teminat mektuplarının da vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözüleceği belirtilmiştir. Ayrıca iade talebinde bulunacak mükelleflerin iadeye ilişkin dilekçelerine **aslı gibidir** yapılmış fatura fotokopilerinin ya da bu faturaların detayının bulunduğu bir listenin sunulması gerektiği belirtilmiştir.

96 no.lu KDVK Genel Tebliğinde de önceki uygulamadan farklı olarak yapım işlerinden doğan nakden iade taleplerinin **yeminli mali müşavir tasdik raporu** ibraz edilmek suretiyle gerçekleştirilebileceği düzenlenmiş ve Kasım 2005 tarihinde gerçekleşenlerde dahil olmak üzere yapım işlerinde tevkifat uygulamasından doğan nakden iade talepleri ihracat istisnası için öngörülen limitler dahilinde YMM tasdik raporu ile yerine getirilecektir. [2]

Yine bu tebliği de işgücü hizmetleri nedeniyle yapılan tevkifatlardan doğan KDV'nin iadesinin yapım işlerinde olduğu gibi YMM raporuna bağlı olarak iade alınamayacağı, bu kapsamdaki nakden veya mahsuben tevkifat iadelerinin miktarına bakılmaksızın sadece teminat mektubu ve vergi inceleme raporu karşılığında yapılacağı belirtilmiştir.

VIII- SONUÇ

Mali İdare tarafından tüm bu işlemlerin tevkifat kapsama alınmasının nedeni vergiyi güvenli ve eksiksiz olarak tahsil edebilmektir. Böyle olmakla beraber bu konuda çok fazla tebliği yayınlanmış olması ve yayınlanmaya devam etmesi ve çok sayıda tevkifat oranının bulunması uygulamada mükelleflerin kafasını karıştırmakta ve fatura düzenleme, muhasebe kayıtlarının oluşturulmasında ve beyanname düzenlenmesi sırasında birçok hata yapılmasına neden olmaktadır. Bu nedenle tevkifata tabi işlemlerle karşılaşılması durumunda çalışmamızda da belirtilen yasal dayanaklara ve yine çalışmamızda verilen örneklerle benzer örneklerden yararlanılmasında fayda olacağı görüşündeyiz.

Serkan BAŞAR

Mazars/Denge, Vergi, Müdür Yardımcısı
SMMM

[1] Akyol M. Emin, Baş Hesap Uzmanı, Vergi Dünyası, 09/2007

[2] KELECİOĞLU M.Aykut; KDV Tevkifatı Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler; E-Yaklaşım, Ocak 2006,30

KDV Kanunu

Konuya ilişkin KDVK Genel Tebliği