

Tevkifata Tabi Bir Teslimin Yeniden Tesliminde Tevkifat - Kdv İadesi Ve Muhasebe Uygulaması

Stoppage – Vat Return and Accounting Practice in Re-Delivery of A Delivery Subject to Stoppage

Ahmet Yanık¹
Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi

Özet

İşletmelerin gerçekleştirdikleri mal ve hizmet teslim bedelleri üzerinden Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplanmaktadır. Bu KDV, tevkifata tabi değil ise satıcı, mal ve hizmet tesliminde KDV'yi alıcıdan tahsil etmekte ve bu KDV'yi devlete ödemekte veya mal ve hizmeti teslim alırken ödediği KDV'den mahsup etmektedir. Ancak bazı durumlarda Maliye Bakanlığı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu teslim veya hizmeti alan tarafı kısmen veya tamamen sorumlu tutmaktadır. Çalışmanın amacı, tevkifata tabi bir teslimin yeniden tesliminde KDV tevkifatı, bu teslimi alan ve yeniden teslim eden işletme açısından muhasebe kayıtları ve KDV mahsubuna ait yevmiye kayıtlarına 117 Seri Nolu KDV genel tebliği çerçevesinde açıklık getirmektir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Kısmi Tevkifat, Tam Tevkifat, KDV İadesi

Abstract

Value Added Tax (VAT) is calculated based on the goods and service delivery costs realized by the corporations. Unless this VAT is subject to stoppage, seller takes the VAT from the purchaser in delivery of goods or services and then the corporate pays this amount to the tax office or sets off through the VAT he paid for his service or goods procurement. However, in some cases, Ministry of Finance holds not those providing the delivery or service but those purchasing or procuring the goods or services responsible partly or fully for the tax calculated based on the delivery or service fee. The purpose of this paper is to reveal VAT stoppage, accounting entries with regards to the corporation accepting the delivery and re-delivering it, VAT set off and VAT return in the re-delivery of a delivery subject to stoppage pursuant to General Communiqué of VAT Serial No 117.

Key Words: Value Added Tax, partial stoppage, full stoppage, value added tax refund

Giriş

Tevkifat kelimesi arapça kökenli bir kelime olup muhasebede "para konusunda yapılan kesintiler" anlamında kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2016). Vergi kanunlarına göre tevkifat, vergiden sorumlu olan, verginin ödenmesi açısından

¹ Yard. Doç. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, E-mail: ahmet.yanik@erdogan.edu.tr

vergiyi tahsil edecek olan vergi dairesine karşı muhatap olma durumunu ifade eder (Kartal, 2012).

KDV tevkifatı, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir (117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 2012).

KDV tevkifatında, teslim veya hizmet ifası şeklinde gerçekleşen işlemin bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi, işlemi yapanlar yani teslimi veya hizmeti sunan taraflardan değil, bu işleme muhatap olan yani teslim alan veya hizmetten yararlanan tarafından kısmen veya tamamen sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir. Tam tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, teslim alan veya hizmetten yararlanan alıcılar tarafından beyan edilip ödenir. Kısmi tevkifat, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen belli bir oranı, teslim alan veya hizmetten yararlanan alıcılar tarafından, hesaplanan KDV'nin kalan tutarı ise teslimi yapan veya hizmeti veren tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir (Ağar, 2012).

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 (117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 2012).

Hukuki Olarak KDV Tevkifatı

Tevkifat uygulaması; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (1984) 9 ve 29. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun (1961) 120. maddesinde düzenlenmiştir. KDV tevkifatının uygulanması ile ilgili ayrıntılara 117 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde ve diğer KDV genel tebliğlerinde yer verilmiştir.

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre Maliye Bakanlığı, mükelleflerin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Bundan anlaşılan Maliye Bakanlığı'nın vergiyi güvence altına alması amacıyla, sadece ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için değil, gerekli görmesi hallerinde verginin ödenmesinden teslim ve hizmetleri sunan tarafların değil bunları teslim alan veya yararlananları da sorumlu tutma yetkisine sahiptir. KDV tevkifatı, isteğe bağlı bir uygulama olmayıp Maliye Bakanlığı'nın uygulama kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından zorunlu olarak yapılması gerekir. Uygulama kapsamına alınmayan işlemlerde alıcıların tevkifat uygulaması mümkün değildir (117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 2012).

Tevkif Edilen KDV'NİN Beyanı

Tevkif edilen KDV'nin beyanı 117. Seri nolu KDV genel tebliğinde 1.2 Beyan başlığı altında aşağıda özetlendiği şekilde ifade edilmiştir:

- Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 nolu KDV beyannemesi ile beyan edilir.
- Tevkifata tabi işlemlerde vergiyi doğuran olay özellikli bir durum olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi KDV kanununun 10. maddesine göre tespit edilir.
- Tevkifat yapılan işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulunduğu dönemin beyan süresi içinde yapılacaktır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilecektir.
- Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceklerdir.
- 2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir.
- Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Tevkifata Tabi Teslim Ve Hizmetler

Tam tevkifat

Tam tevkifata tabi işlemlerde işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı malı alan veya hizmetten yararlanan alıcılar tarafından tevkifata tabi tutulup 2 nolu KDV beyannemesi ile beyan edilecektir.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler aşağıda Tablo 1'de özetlenmiştir (Deloitte, 2016). Bunlar dışındaki işlemlerde alıcılar tarafından tam tevkifat yapılmayacaktır:

Tablo 1: Tam tevkifata tabi hizmetler ve tevkifatı yapacaklar

Tevkifata Tabi Hizmetler	Tevkifat Oranı (hesaplanacak KDV'nin)	Tevkifatı Yapacak
KDV mükellefi olanların, KDV mükellefi olmayanlardan, ticari işletmeye dahil olmayan (Gayrimenkuller hariç) ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'nci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralama işlemleri	1/1	Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir), Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

		şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.
İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiyede Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler,	1/1	İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olacaktır. Ancak, hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir.
193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetler;	1/1	GVK’nın 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV’nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.
KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan; Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek, Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklâm vermeleri,	1/1	Reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Kısmi tevkifat

117 seri nolu KDV genel tebliğinde kısmi tevkifat; işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından

beyan edilip ödenmesi şeklinde tanımlanmıştır (117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 2012).

Tebliğde kısmi tevkifat uygulanacak işlemler belirli hizmetler ve belirli teslimler ile sınırlandırılmıştır. Kısmi tevkifat uygulanacak hizmet ve teslimler aşağıda Tablo 2’de özetlenmiştir (Deloitte, 2016).

Tablo 2: kısmi tevkifata tabi hizmetler ve tevkifatı yapacaklar

Tevkifata Tabi Hizmetler	Tevkifat Oranı (hesaplanacak KDV'nin)	Tevkifatı Yapacak
İşgücü Temin Hizmeti	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Özel güvenlik hizmetleri	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*) 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.
Pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Yemek Servisi ve Organizasyon Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın) (*)
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil Ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10	Aşağıda belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Fason işlerle ilgili aracılık hizmetleri aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifata tabidir. Bazı KDV mükellefleri; - Fason iş yapacak 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.
Yapı denetim hizmetleri	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmeti	9/10	Tüm KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)
Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,	2/10	Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,	5/10	Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10	Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Profesyonel Spor Kulüplerinin Yayın, Reklam ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Her Türü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın) (*)
Külçe Metal	7/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*) 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.
Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünlerinin Teslim	5/10**	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*) Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile ithalatçıları tarafından tesliminde tevkifat uygulanmayacak, sonraki safhaların teslimleri ise tevkifata tabi olacaktır.
Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıt ve Cam Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*)
Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10	Hizmet Alan tüm KDV mükellefleri ve Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)(*) 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.

**Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):*

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

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

***122 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01/03/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir. Bu Tebliğ ile katma değer vergisi tevkifatına ilişkin 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde bazı değişiklikler yapılmıştır.*

Tevkifata Tabi İşlemlerde Belge Düzeni

117 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin 3.4.2 başlığında belirtildiği üzere, tevkifata tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde; "İşlem Bedeli, Hesaplanan KDV, Tevkifat Oranı, Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı, Tevkifat Dahil Toplam Tutar ve Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)" ayrıca gösterilecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır. Faturaya, borçlanılan miktar olarak rakam ve yazı ile tevkifattan sonra kalan tutar yazılacaktır.

Örneğin satıcı bir işletme KDV hariç 10.000 lira tutarında %18 genel KDV oranına tabi bir teslimi 5/10 oranındaki KDV tevkifatını dikkate alarak aşağıda belirtilen kalemleri fatura üzerinde göstermesi gerekmektedir.

Teslim tutarı	10.000
Hesaplanan KDV (%18)	1.800
Tevkifat oranı	5/10
Alıcı (teslim alan) tarafından tevkif edilecek KDV	900*
Tevkifat dahil toplam tutar	11.800**
Tevkifat hariç toplam tutar	10.900***
<i>Yalnız onbindokuzyüz liradır</i>	

* 1.800x(5/10);

** 10.000 x 1,18

*** 10.000 x 1,18 x (5/10)

Kısmi Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi

117 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin 5 numaralı "Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi" başlığında kısmi tevkifattan doğan KDV alacaklarının mükellefe iade edilebilmesi için;

- Satıcının tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 nolu KDV beyannamesi ile beyan etmiş olması, alıcının da yaptığı tevkifatı 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan etmesi gerektiği,
- İade taleplerinin yerine getirilmesinde alıcı tarafından 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin vergi dairesine ödenme şartı aranmadığı
- İade olarak talep edilebilecek tutarın işlemin bünyesine giren KDV değil, tevkif edilen KDV'nin esas alınacağı,
- İade edilecek KDV tutarının tevkif edilen KDV tutarını aşamayacağı

ifade edilmiştir.

Uygulama

KDV tevkifatı konusunda yapılan çalışmalar incelendiğinde, tevkifata tabi olan teslim ve hizmetler ve KDV iadesi alanlarında çalışmalar yapıldığı görülür.

Uçan ve Topal (2015), KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması Ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması başlıklı makalesinde temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri ile pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri teslimleri konularında KDV iade tutarının hesaplamaları üzerinde çalışmışlardır.

Bulut ve Coşkun (2011a), Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı başlıklı makalesinde Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri konusunda; hizmeti veren ve alan işletmelerin KDV tevkifat kayıtları üzerinde çalışma yapmışlardır.

Kartal (2012), KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat) başlıklı makalesinde KDV tevkifatı ile ilgili düzenlemeleri ele almıştır.

Tuna (2013), Katma Değer Vergisi Kısmi Tevkifat Uygulamasında KDV indirimi ve Karşılaşılan Sorunlar başlıklı makalesinde KDV indirimi ve uygulamada karşılaşılan sorunları ele almıştır.

Bulut ve Coşkun (2011b), Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması başlıklı makalelerinde Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik mimarlık ve etüt-proje hizmetleri konusunda hizmeti veren ve alan işletmelerin KDV tevkifat kayıtları üzerinde çalışma yapmışlardır.

Ercan (2010), İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması isimli makalesinde KDVK-59/2010-7 sayılı sirküler doğrultusunda işgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı konusunu irdelemiştir.

Uğurlu (2014), Orman Ürünleri KDV Tevkifatında Tereddüt Edilen Bazı Hususlara İlişkin Açıklamalar başlıklı makalesinde ağaç ve orman ürünleri teslimi konusunda KDV tevkifatla ilgili tereddüt edilen konuları değerlendirmiştir.

KDV tevkifatı ile ilgili yapılan çalışmalarda yukarıdaki literatür çalışmalarında görüldüğü gibi teslimi alan tarafın bu teslimi yeniden teslim ettiğinde, teslimi alan alıcının, teslimi konu olan malların tekrar KDV tevkifatına tabi tutulup tutulamayacağı konusunda bir çalışmaya rastlanmamıştır. 117 seri nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 1 numaralı KDV Tevkifat Uygulaması başlığında KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunlu olduğu belirtilmiştir. Buna ilaveten yine aynı tebliğin 3.3.1 ve 3.3.2 numaralı başlıklarında "...bu safhalardan sonraki el değiştirmelerde ise tevkifat uygulanacaktır" ifadeleri geçmektedir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere teslimi konu olan bir teslimin yeniden tesliminde işleme konu olan mal kısmi tevkifata tabi bir teslim ise ve alıcı taraf 117 seri nolu tebliğin 3.1.2 bölümünde belirlenen alıcılardan biri ise alıcı taraf KDV tevkifatını uygulamak zorundadır.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında konunun daha kolay anlaşılması için bazı örnek uygulamalardan yararlanılacaktır. Bu sebeple kısmi tevkifata tabi bir mal alınacak, alış ve ay sonu KDV tahakkuk kaydı yapılacaktır. Daha sonra aynı firma aldığı malı izleyen ayda alış fiyatına başka bir firmaya satacak, bu işlem sonucunda satış kaydı ve KDV tahakkuk kaydı yapılacaktır.

Örnek uygulama 1

C firması %18 genel KDV oranına tabi bir malı KDV hariç 20.000 TL'ye kredili olarak satın almıştır (Bu işlem 5/10 oranında KDV tevkifatına tabidir). C firması bu malı izleyen ayda Y firmasına KDV hariç 20.000 TL'ye kredili olarak satmıştır.

C firmasının alış kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	.../.../.....		
(1)	153 TİCARİ MALLAR	20.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	3.600	
	191.02 %18	1.800	
	191.05 KDV Tevkifatı	1.800	

320 SATICILAR	21.800
360 ÖD.VERGİ FON.	1.800
360.05 Tevkif Edilen KDV 1.800	

117 sayılı KDV Genel Tebliği 1.3 kısmında belirtildiği üzere, tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda; C firması, toplam 3.600 lira olan KDV'nin 1.800 lirasını satıcı X firmasına ödeyecek, kalan 1.800 lirayı tevkif ederek 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilecek olan 1.800 TL'lik tutar da Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına kaydedilebilir. Satıcıya ödenecek 1.800 liralık KDV ve 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilecek ve 360 Ödenecek vergi ve fonlar hesabına kaydedilen 1.800 TL'lik KDV'yi de daha sonra indirim konusu yapılabileceği için toplam KDV tutarı 191 İndirilecek KDV hesabında izlenebilir. İşlemlerin daha kolay takip edilmesi için tevkif edilen KDV'nin 191 İndirilecek KDV hesabının altında yardımcı bir hesapta izlenmesi daha uygun olacaktır.

C firmasının KDV Tahakkuk kaydı:

C firması işlemin yapıldığı dönemde başka bir mali işlem yapmadığı varsayılmıştır. Satıcı işletme aynı dönemde bu işlemle ilgili tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 nolu KDV beyan ettiği, C firmasının yaptığı tevkifatla ilgili 2 nolu KDV beyannamesini vergi dairesine verdiği varsayılarak, C firmasının KDV tahakkuk kaydının aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

Önceki aydan devreden KDV	= 0
191 indirilecek KDV	= 3.600
391 Hesaplanan KDV	= 0
360 Ödenecek Vergi ve Fon	= 1.800
05 Tevkif edilen KDV	

(2)	.../.../.....	1.800
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.	
	360.05 Tevkif edilen KDV 1.800	

190 DEVREDEN KDV	1.800	
191 İNDİRİLCEK KDV		3.600
191.02 %18	1.800	
191.05 KDV Tevkifatı	1.800	

117 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin 1.3. bölümünde belirtildiği gibi tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu bağlamda alıcı C firmasının tevkifatlı KDV olan ve Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına kaydedilen 1.800 TL, işletmenin ödediği 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilen toplam 3.600 TL'lik KDV'den mahsup edilmiştir. Kalan 1.800 TL'lik KDV ise sonraki ayda mahsup edilmek üzere 190 Devreden KDV hesabına kaydedilmiştir.

C firmasının satış kaydı:

C firması satış faturasında aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Teslim tutarı	20.000
Hesaplanan KDV (%18)	3.600
Tevkifat oranı	5/10
Alıcı (teslim alan) tarafından tevkif edilecek KDV	1.800*
Tevkifat dahil toplam tutar	23.600**
Tevkifat hariç toplam tutar	21.800***

120 ALICILAR	21.800	
(3) 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.800	
136.05 KDV Tevkifatından alacaklar 1.800		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		20.000
391 HESAPLANAN KDV		3.600
391.02 %18 Hs. KDV 1.800		
391.05 KDV Tevkifatı 1.800		

117 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin 5 numaralı "Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi" başlığında belirtildiği üzere, C Firması, toplam 3.600 TL'lik KDV'nin 1.800 TL'sini alıcı işletmeden tahsil edecek, kalan 1.800 TL'yi ise devletten iade alabilecektir. Bu yüzden iade alınacak olan 1.800 TL'lik KDV tutarı bir alacak hakkı doğurduğu ve bu alacak da işletmenin esas faaliyet dışı alacağı olduğu için 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına kaydedilmiş, alıcıdan tahsil edilen KDV ve iade alınacak KDV'nin karşılığı ise 391 Hesaplanan KDV hesabına kaydedilmiştir. Ayrıca, KDV işlemlerinin daha kolay takip edilebilmesi için iade alınacak KDV'nin 391 Hesaplanan KDV hesabının altında "391.05 KDV Tevkifatı" yardımcı hesabında izlenmesi daha uygun olacaktır.

C firmasının KDV Tahakkuk kaydı:

C firmasının satış işleminin yapıldığı dönemde başka bir mali işlem yapmadığı varsayılmıştır. Söz konusu firma aynı dönemde bu işlemle ilgili tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 nolu KDV ile beyan ettiği, alıcı Y firması da yaptığı tevkifatı 2 nolu KDV beyannamesini vergi dairesine verdiği varsayılmıştır. Bu durumda C firmasının KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki şekilde yapılması gerekir.

Önceki aydan devreden KDV	=	1.800
191 indirilecek KDV	=	0
391 Hesaplanan KDV	=	3.600
391.02 %18 Hs. KDV		1.800
391.05 KDV Tevkifatı		1.800
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	=	1800
136.05 KDV Tevkifatından alacaklar		1.800

.../.../.....		
(4)	391 HESAPLANAN KDV	3.600
	391.02 %18 Hs. KDV	1.800
	391.05 KDV Tevkifatı	1.800
	190 DEVREDEN KDV	1.800
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.800
	136.05 KDV Tevkifatından alacaklar	1.800

C firması malı aldığıında toplam 3.600 TL'lik KDV'nin 1.800 TL'sini satıcı işletmeye, 1.800 TL'sini ise devlete ödemek üzere 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına kaydetmiştir. Alıştan sonraki KDV tahakkuk kaydında 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına yazdığı 1.800 TL'lik KDV'yi 191 İndirilecek KDV hesabından indirim konusu yapmıştır. Ortaya çıkan ve indirim konusu olan 1.800 TL tutarındaki KDV 190 Devreden KDV hesabına aktarılmıştır.

Söz konusu firma malı sattığında; işleme konu olan 3.600 TL'lik KDV'nin 1.800 TL'sini alıcı Y Firmasından alacaklanmış, kalan 1.800 TL'yi ise devletten iade almak üzere 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabının borcuna karşılık 391 05 KDV tevkifatı yardımcı hesabının alacağına kaydetmiştir. Satış işleminden sonra yapılan KDV tahakkuk kaydında devlete ödenmesi gereken (391.02 nolu hesaba kaydedilen) 1.800 TL'lik KDV 190 Devreden KDV hesabından mahsup edilmiş, 391.05 KDV tevkifatı hesabında kayıtlı olan 1.800 liralık İade alınacak tutar ise 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabından mahsup edilmiştir.

Örnek uygulama 2

Demir çelik ürünlerinin alım satım işlerini yapan C firması Y firmasından %18 genel KDV oranına tabi alüminyum saç paneli plakası (adet) KDV hariç 250 TL'den 60 plakayı peşin olarak satın almıştır. C firması bu panelleri plakası KDV hariç 300 TL'ye peşin olarak satmıştır. 122 Seri nolu KDV Genel Tebliğine göre alüminyum ürünleri 5/10 oranında kısmi tevkifata tabidir. C firmasının bu dönemde başka bir mali işlem yapmadığı varsayılmıştır.

Tevkifata tabi teslim alımında KDV durumu

191 İndirilecek KDV = 2.700 TL (250x60x0,18)

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar = 1.350 TL [250x60x0,18x(5/10)]

C firmasının tevkifata tabi tesliminde KDV durumu

391 Hesaplanan KDV = 3.240 TL (300x60x0,18)

136 Diğer Çeşitli Alacaklar = 1.620 TL [300x60x0,18x(5/10)]

C firmasının KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki şekilde olur.

	.../.../.....		
(5)	391 HESAPLANAN KDV	3.240	
	391.02 %18 Hs. KDV 1.620		

391.05 KDV Tevkifatı	1.620		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.350	
360.05 Tevkif Edilen KDV	1.350		
191 İNDİRİLECEK KDV			2.700
191. 02 %18	1.350		
191.05 KDV Tevkifatı	1.350		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			1.620
136.05 KDV Tevkifatından alacaklar	1.800		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			270
360.03 Ödenecek KDV	270		

C firması alüminyum paneli aldığı toplam 2.700 TL'lik KDV'nin 1.350 TL'sini satıcı işletmeye ödemiş, 1.350 TL'sini ise devlete ödemek üzere 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına kaydetmişti. Alüminyum paneli sattığında ise toplam 3.240 TL'lik KDV'nin 1.620 TL'lik kısmını alıcı işletmeden tahsil etmiş ve 1.620 TL'lik kısmını ise devletten iade almak veya indirim konusu yapmak üzere 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına kaydetmişti.

Bu işlemler sonucunda, işletmenin, 191 İndirilecek KDV hesabında bulunan 2.700 TL ile teslimde alıcı işletmenin tevkif ettiği, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesabına kaydedilen ve iade ve indirim konusu olan 1.620 TL'lik tutar; teslimi alırken tevkif ettiği ve 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabına kaydedilen 1.350 TL'lik tutar ile 391 Hesaplanan KDV hesabında kayıtlı olan 3.240 TL'lik tutardan karşılıklı mahsup edilmiş, aradaki fark ise 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabının alacağına kaydedilmiştir.

Herhangi bir işletme normal bir mal alım işlemi belirlenen oranda KDV'yi satıcı işletmeye öder, mal satış işlemi ise aynı oranda KDV'yi alıcı işletmeden tahsil eder. Burada işletmenin devlete ödemesi gereken KDV tutarı satış işleminden elde ettiği brüt karın o satış işlemi kullanılan KDV oranı ile çarpılması sonucu ortaya çıkar.

Örneğin işletme, %18 KDV hariç maliyeti 10.000 TL olan bir malı KDV hariç 15.000 liraya sattığında işletmenin devlete ödemesi gereken KDV:

$$\text{Brüt Kar} = 15.000 - 10.000 = 5.000 \text{ TL}$$

$$\text{KDV Tutarı} = \text{brüt kar} \times \text{KDV oranı} = 5.000 \times \%18 = 900 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

Alış ve satış kayıtları yapıldıktan sonra KDV tahakkuk kaydı yapıldığı varsayıldığında

$$191 \text{ İndirilecek KDV} = 1.800 \text{ TL, } 391 \text{ Hesaplanan KDV} = 2.700 \text{ TL}$$

Ödenmesi Gereken KDV = 900 TL ortaya çıkar.

Örnek 1'de yapılan yevmiye kayıtlarından sonra C işletmesinin KDV hesaplarının durumu Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3 C İşletmesinin KDV Hesapları

Hesaplar	Borç	Alacak
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	1.800 ²	1.800 ³
190 Devreden KDV	1.800 ⁴	1.800 ⁵
191 İndirilecek KDV	3.600 ⁶	3.600 ⁷
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.800 ⁸	1.800 ⁹
391 Hesaplanan KDV	3.600 ¹⁰	3.600 ¹¹

Brüt kar = 20.000 – 20.000 = 0

Ödenecek vergi = 0

C işletmesi kısmi tevkifata tabi bir malı maliyet fiyatına sattığı için KDV alacağı ve yükümlülüğü ortaya çıkmamıştır.

Eğer bir işletme, kısmi tevkifata tabi bir teslim ve hizmeti karlı bir şekilde gerçekleştirirse; KDV borcu brüt karın KDV oranı ile çarpılması ile elde edilen tutarın 1-tevkifat oranı ile çarpımı sonucunda bulunur. Örnek 2 dikkate alındığında;

Brüt kar = 18.000 – 15.000 = 3.000 TL

Ödenecek KDV = 3.000 x [1-(5/10)]x0,18 = 270 TL dir.

Değerlendirme ve Sonuç

İşletmelerin gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetlerin bedelleri üzerinden KDV hesaplanmaktadır. Yapılan işlem KDV tevkifatına tabi değil ise satıcı işletme, teslimi veya hizmeti alan alıcı işletmeden hesaplanan KDV'yi tahsil etmekte; bu KDV'yi devlete ödemekte ya da teslimi veya hizmeti alırken ödediği KDV'den mahsup etmektedir. Alıcı işletmeler teslimi veya hizmeti alırken hesaplanan KDV'yi satıcı

² 3 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

³ 4 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁴ 3 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁵ 4 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁶ 1 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁷ 2 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁸ 2 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

⁹ 1 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

¹⁰ 4 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

¹¹ 3 nolu yevmiye kaydında yer alan tutar

işletmeye öder. Teslim veya hizmet verirken alıcı işletmeden tahsil etmiş olduğu KDV'yi devlete öder ya da satıcı işletmeye ödemiş olduğu KDV'den mahsup eder.

Teslim ve hizmet ifası tevkifata tabi ise, 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ne göre, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergi, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olan alıcılar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip devlete ödenmektedir.

KDV tevkifatı, kısmi ve tam tevkifat olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu tebliğe göre, kısmi tevkifat, hesaplanan KDV'nin maliye bakanlığınca belirlenen kısmi işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmi ise teslimi yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. Tam tevkifat ise, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından ödenmesidir.

117 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin 1.3. bölümünde belirtildiği gibi tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Yapılan çalışma sonucunda, Tevkifata tabi bir teslimin yeniden tesliminde tevkifat tutarı, KDV iadesi ve KDV indirimi hesaplanmış, bu işlemlerin muhasebe kayıtları kamuyu aydınlatma ilkesi dikkate alınarak uygun hesaplara kaydedilmiştir. Buna ilaveten, tevkifata tabi olsun veya olmasın; alınan bir teslim maliyetine teslim edildiğinde KDV yükümlülüğü ve KDV alacağı'nın ortaya çıkmadığı, kısmi tevkifata tabi bir mal karlı satıldığında ödenecek KDV, brüt karın KDV oranı ile çarpılması ile elde edilen tutarın (1-tevkifat oranı) ile çarpımı sonucunda ortaya çıkan tutar olduğu ortaya konulmuştur.

Kaynakça

117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği. (2012, 14 4). (28264). T.C. Resmi Gazete.

Ağar, Serkan. (2012). Ankara Barosu. 01 05, 2016 tarihinde <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/kdv.pdf> adresinden alındı

Bulut, Fevzi; Coşkun, Oktay. (2011). Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması. Mali Çözüm(104), 161-170.

Bulut, Fevzi; Coşkun, Oktay. (2011). Fason Tekstil ve Konfeksiyon Hizmetlerinde KDV Tevkifatı. Mali Çözüm(107), 175-182.

Deloitte. (2016, 01 13). Deloitte Vergi Net. <http://www.verginet.net/dtt/1/KDV-Tevkifat-Oranlari.aspx> adresinden alındı

Ercan, İbrahim (2010). İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması. Mali Çözüm(102), 229-242.

Kartal, Zihni. (2012, Marat - Nisan). KDV Tevkifatı Konusundaki Son Düzenlemeler (Tam Tevkifat). Mali Çözüm, 97-105.

Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 2 11). (18563). T.C. Resmi Gazete.

Tuna, Selim, (2013). Katma Değer Vergisi Kısmi Tevkifat Uygulamasında KDV indirimi ve Karşılaşılan Sorunlar. Mali Çözüm(117), 183-190.

Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 10-1-2016.

Uçan, Raşit; Topal, Derya, (2015). KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması Ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması. Vergi Raporu(185), 79-92.

Uğurlu, Uğur. (2014). Orman Ürünleri KDV Tevkifatında Tereddüt Edilen Bazı Hususlara İlişkin Açıklamalar. Vergi Raporu(178), 95-100.

Vergi Usul Kanunu, (1961, 1 4). (10703). T.C. Resmi Gazete.