

SERBEST MESLEK ERBABINA YAPILAN ÖDEMELERDE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI

Mehmet ALTINDAĞ *

1. GİRİŞ

Serbest meslek erbabı genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde edilmemiş olsa bile yıllık beyanname verirler. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan serbest meslek erbabı Katma Değer Vergisi yönünden de vergi mükellefidirler.

Bu nedenle serbest meslek erbabı, bir ay içinde yaptığı teslim ve hizmetler karşılığı hesapladığı Katma Değer Vergisi'nden, mal ve hizmet alımı ve yaptığı giderler nedeniyle ödediği (yüklediği) Katma Değer Vergisi'ni indirmekte aradaki farkı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmektedir. Yüklenen Katma Değer Vergisi'nin hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden indirilemeyen kısmı ise gelecek aylara devretmektedir.

Maliye Bakanlığı bazı teslim ve hizmet işlemlerinde vergi alacağının emniyet altına alınabilmesi amacıyla Katma Değer Vergisi'nin 9. maddesinde, düzenlenmiş bulunan vergi sorumluluğu müessesesinin kapsamını genişletmiştir. Anılan Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla;

– Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde,

– Gerekli görülen diğer hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilmektedir.

* Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı.

Maliye Bakanlığı, kendisine tanınan yetkiye dayanarak 89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.11.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların (birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere) aşağıda belirtilen işlemlere ait katma değer vergilerinden tevkifat yapma zorunluluğu getirmiştir.

II. Tevkifat Yapacak Kurum ve Kuruluşlar

89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.11.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, katma değer vergilerinden tevkifat yapma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlar (birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere) yeniden 91 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde (28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı RG) aşağıdaki gibi sayılmıştır.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler, (vakıf üniversiteleri hariç)
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri, (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri)
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.
- Siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflarca kurulan üniversiteler ve tarımsal amaçlı kooperatifler bu uygulamanın dışındadırlar.

III. Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

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

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla (2 numaralı Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile) beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde tanımı verilen "teslim" mahiyetindeki işlemler, tevkifat uygulaması kapsamına girmektedir. Teslim mahiyetindeki işlemler aşağıdaki gibidir:

"1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeci veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz ısıtma soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir."

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak kapsama dahil hizmetleri ifa edenlerin bu hizmetlerin ifası için kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden ayrıştırılmayacaktır. Yapılacak tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

IV. Tevkifat Oranı

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

V. Danışmanlık ve Denetim Hizmetlerinde Tevkifat

Teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi %50 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt-araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamındadır.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Ayrıca uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır.

Tevkifat kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2004 yılı için Katma Değer vergisi dahil 440 milyon lira olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 440 milyon lirayı geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz ko-

nusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

VI. Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Serbest Meslek Erbabının Yapacağı İşlemler

A. Belge Düzeni

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri serbest meslek makbuzunda işlem (avukatlar verdikleri danışmanlık hizmet) bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edecekleri toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 100 milyar liralık tevkifata tabi danışmanlık işi için %50 tevkifat oranı dikkate alınarak, serbest meslek makbuzu;

Danışmanlık hizmet bedeli	100
Hesaplanan KDV	18
TOPLAM	118
Tevkif edilen KDV (18x %50=) (-)	9
Tahsil edilecek toplam tutar	109

şeklinde düzenlenecektir. Bu serbest meslek makbuzu satıcı açısından, hizmet bedeli üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

B. Beyan

Serbest meslek erbabı tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nin "Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel" başlıklı 6. satırına dahil edeceklerdir.

Beyannamenin "Matrahın Oranlara Göre Dağılımı" başlıklı 9., 11., 13., 15. ve 17. satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine "tamamı" beyan edilecektir. "Oran" sütununa tevkifat oranı %50 olduğu için "%9" yazacaklardır. Bu bölümdeki "vergi" sütununa bu orana göre hesaplanacak tutar yazılacaktır. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

C. İade

Tevkifata tabi hizmeti ifa eden serbest meslek erbabı bir vergilendirme döneminde hesaplanan katma değer vergisinden yükledikleri vergiyi indirecekler, indirim konusu yapamadıkları katma değer vergisinin iadesini talep etmeleri halinde ise hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49. satırına (Kısmi Tevkifat Kapsamındaki İşlemler) hizmet bedelini, 50. satırına (Yüklenilen Katma Değer Vergisi) ise *“sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını”* yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan *“yüklenilen vergiler listesi”* iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Tevkifat kapsamına alınan işlemlerle ilgili olarak doğan katma değer vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.

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

VII. Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 18 sıra numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ'de (10.11.2003 tarih ve 25285 sayılı *Resmi Gazete*) genel bütçeli dairelerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri, katma bütçeli idareler ve döner sermayeli kuruluşların ise yaptıkları tevkifatları beyanname düzenlemek suretiyle ilgili vergi dairelerine yatacakları belirtilmiştir.

Buna göre, genel bütçeli idareler, tevkifata tabi işlemler dolayısıyla tevkif ettikleri katma değer vergileri için ayrıca beyanname vermeyeceklerdir.

Genel bütçeli idareler dışında yukarıda sayılan diğer kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi vergi sorumlularına ait 2 numaralı Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edip kanuni süresi içinde vergi dairelerine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek, bu kuruluşlar her ay beyanname vermeyeceklerdir. 2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi, her ay değil, vergi sorumluluğu gerektiren işlemlerin bulunduğu dönemler için verilecektir. Sorumluluk gerektiren her bir işlem için 2 nolu Beyanname'nin ayrı ayrı verilmesi gerekir. (Aynı tür faaliyetler tek bir işlem sayılır) Beyanname ise sorumluluk gerektiren işlemin bulunduğu ayı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek, beyannameye göre ortaya çıkacak vergi ise, aynı ayın 26. günü akşamına kadar ödenecektir.

Bankalar 2 numaralı Katma Değer Vergisi Beyannamesi'ni Kurumlar Vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vereceklerdir. Ancak, Maliye Bakanlığı bu uygulamanın yaratacağı sorunları dikkate alarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 43/6. maddesi çerçevesinde isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini şube bazında da beyan edip ödeyebileceklerine izin vermiştir.

2 numaralı Beyanname'nin 7. satırından itibaren önce varsa 91 nolu Tebliğ kapsamı dışındaki işlemlerden doğan tevkifat tutarları yazılacaktır. Sonraki satırlara Tebliğ kapsamındaki işlemler dahil edilirken, "matrah" sütununa tevkifata tabi işlem bedelinin tamamı, "oran" sütununa tevkifat oranı %50 olan işlemler için "%9" yazılacaktır. Vergi sütununda bu orana göre hesaplanacak vergi miktarı gösterilecektir.

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