**KATMA DEĞER VERGİSİ**

**GENEL TEBLİĞİ**

**(SERİ NO: 117)**

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun**(****[[1]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn1" \o "_ftnref1))** 9 uncu maddesinin birinci ve 29 uncu maddesinin dördüncü fıkraları ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun**(****[[2]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn2" \o "_ftnref2))** 120 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, KDV tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıda açıklanmıştır.

**1. KDV TEVKİFAT UYGULAMASI**

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, 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 tutma yetkisine sahiptir.

Anlaşıldığı üzere vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumlardır. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

**1.1. KDV TEVKİFATININ NİTELİĞİ**

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

"Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

**1.2. BEYAN**

**1.2.1.** Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi KDV Kanununun 10 uncu maddesine göre tespit edilecektir.

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu 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.

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense dahi bu şekilde işlem yapılacaktır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi tevkifatın yapılıp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.

**1.2.2.** Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceklerdir. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilecektir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar) tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B beyanname kodlu KDV2 beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar ise söz konusu verginin beyanında 9015 beyanname kodlu KDV2 beyannamesini kullanacaklardır.

**1.2.3.** Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermeyecekler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilecektir.

Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının yaptıkları KDV tevkifatının beyanında (1.2.2) bölümündeki açıklamalar geçerli olacaktır.

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecek ve ödenecektir.

**1.2.4.**Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıda yapılan belirlemeler çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili Bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.

**1.2.5.** KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibariyle şubelerin bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkün bulunmaktadır.

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirime ait yazının bir örneği genel müdürlük tarafından şubelere gönderilecek, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyanın şubeler tarafından yapılmasına başlanılacaktır.

**1.3. İNDİRİM**

2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 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 indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,

- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

**Örnek:**

Satıcı (B), alıcı (A)'ya 12 Mayıs'ta 1.000 lira karşılığında bakır tel teslim etmiş, genel oranda KDV'ye tabi bu teslimle ilgili olarak 13 Mayıs'ta düzenlediği faturada hesaplanan KDV, tevkif edilecek KDV ve tahsil edilecek KDV tutarlarını, Tebliğin (3.4.2.) bölümündeki açıklamalara uygun olarak, sırayla 180 ¨ 126 ¨ ve 54 ¨ olarak göstermiştir.

(A), bu alışla ilgili 2 No.lu KDV beyannamesini 24 Haziran'a kadar vermek zorundadır. Bu ödevini yerine getirmişse, söz konusu beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edeceği 126 lirayı, 24 Haziran'a kadar vermesi gereken Mayıs dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. 2 No.lu KDV beyannamesi yanlışlıkla süresinden sonra, mesela, 24 Ağustos'ta verilirse 126 liralık tutar da 24 Ağustos'a kadar verilmesi gereken Temmuz dönemi 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mükellef (A)'nın satıcıya ödediği/borçlandığı 54 liralık tutar ise yıl geçmemek şartıyla alış faturasının defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Satıcının bu teslimle ilgili faturayı süresinden sonra, mesela, 16 Temmuz'da düzenleyip (A)' ya intikal ettirmesi sorumlu sıfatıyla beyanın 24 Haziran'a kadar yapılmasına engel değildir. Bu durumda hesaplanan verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilecek olan 126 liralık kısmı 24 Haziran'a kadar verilecek, satıcıya ödenmesi gereken 54 ¨ tutarındaki kısmı ise (vergiyi doğran olayın gerçekleştiği takvim yılı geçmemek şartıyla) faturanın defterlere kaydedildiği dönem için verilecek 1 No.lu beyannamede indirim konusu yapılabilecektir.

**2. TAM TEVKİFAT UYGULAMASI**

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

**2.1. İKAMETGÂHI, İŞYERİ, KANUNİ MERKEZİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYEDE BULUNMAYANLAR TARAFINDAN YAPILAN İŞLEMLER**

**2.1.1.** KDV Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, 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.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

**2.1.2.** KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

**2.1.3.** Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,

- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

**2.1.4.** Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilecektir.

**2.1.5.** İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan KDV Kanununun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilecektir.

Teslimin vergiden müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmeyecektir.

**2.2. SERBEST MESLEK FAALİYETİ ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER**

**2.2.1.** KDV Kanununun (1/1) maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

**2.2.2.** Serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun**(****[[3]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn3" \o "_ftnref3))** 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna (Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılanlara) bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelendirilmesi ise Vergi Usul Kanununun genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir.

Bu uygulamaya göre, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. Hesaplanan KDV tutarı gelir vergisi stopaj matrahına dâhil edilmeyecektir.

**Örnek:**

Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu karikatür başına 200 ¨, net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar:      : 200 / 0,83 = 240,96 ¨,

- GV Stopajı                                           : 240,96 x 0,17 = 40,96 ¨,

- KDV                                                     : 240,96 x 0,18 = 43,37 ¨,

- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel: 200 + 40,96 + 43,37 = 284,33 ¨,

Dergi işletmesi 40,96 ¨ tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 ¨ tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu beyannamede genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıktır.

**2.2.3.** Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar yukarıda belirtilen uygulamadan faydalanamayacaktır.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındakilere yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, Tebliğin (3.) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

**2.2.4.** Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, satıcılardan bir yazı talep edeceklerdir. Bu yazıda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızi olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini,

belirteceklerdir. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacak ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilecektir.

Öte yandan, serbest meslek mensuplarından yapılan gelir vergisi kesintileri muhtasar beyanname ile beyan edilmekte, bunlardan Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına girenler, "Ödemeler" kulakçığında "021" kodu ile listelenmektedir. Listede "021" kodu ile yer alan serbest meslek mensuplarından KDV tevkifatı yapılanlar ve yapılmayanlar ilgili satırlara giriş yapılmak suretiyle beyan edilecektir.

**2.3. KİRALAMA İŞLEMLERİ**

**2.3.1.** KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir.

Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- 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.

Ayrıca, kiracının;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

**2.3.2.** KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler bu kapsamda mütalaa edilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Kiraya verenin başka nedenlerle KDV mükellefiyeti olmaması bu uygulamaya engel değildir.

**2.3.3.** Kiralama işleminin KDV'den müstesna olması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

**Örnek:**

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, KDV Kanununun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.

Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde KDV ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

**2.3.4.** 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV'ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir. Genel bütçeli idarelerde KDV'nin beyanı konusunda, Tebliğin (1.2.3) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

**2.4. REKLÂM VERME İŞLEMLERİ**

**2.4.1.** 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 vermektedir.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca, bu bölüm kapsamındaki reklam hizmetini alanların;

- Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi),

- banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,

- sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler,

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar

olması hallerinde de, reklam hizmetine ait KDV, hizmeti alanlar tarafından bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyan ve ödenmesi konusunda, Tebliğin (1.2) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

**2.4.2.** 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamında reklâm hizmeti vermeleri halinde, reklâm hizmeti alanın KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu işlemlerde KDV'nin beyanı, Tebliğin (2.3.4) bölümündeki açıklamalara göre yapılacaktır.

**3. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASI**

**3.1. KISMİ TEVKİFATIN MAHİYETİ VE TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR**

**3.1.1.** Tebliğin (3.2.) ve (3.3.) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

**3.1.2.** Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapacaklar, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir.

**a)** KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.)

**b)** 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,

**3.1.3.** Kalkınma ve yatırım ajansları (3.1.2/b) ayrımı kapsamındadır. Ancak okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

**3.1.4.** Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

**3.1.5.** 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan ödenmesi tevkifat uygulamasına engel değildir.

Bu kapsamda tevkif edilen vergiler, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV beyannamesi ile yetki alanı içerisinde bulunulan vergi dairesine, Tebliğin (1.2.2) bölümündeki açıklamalara göre beyan edilip kanuni süresi içerisinde ödenecektir.

**3.1.6.** KDV mükellefiyeti bulunmayanların, Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında olmamak kaydıyla, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek:**

KDV mükellefiyeti bulunmayan apartman yönetimlerine verilen özel güvenlik hizmetlerinde ya da KDV mükellefiyeti bulunmayan konut yapı kooperatiflerine verilen yapı denetim hizmetlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

**3.2. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK HİZMETLER**

Bu bölümde yer verilen kısmi tevkifat kapsamındaki işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölüm kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle, bu bölüm kapsamında tevkifat uygulayacak alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları mal (Tebliğin "3.3." bölümü kapsamındaki mallar hariç) alımlarında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak, bu bölüm kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mallara ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek; tevkifat, kullanılan mallara ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenecektir.

**Örnek:**

Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini, malzeme bankaya, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4.000 ¨  + 720 ¨  KDV karşılığında ihale etmiştir. Banka şubesi, kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6.000 ¨  + 1080 ¨  KDV'ye temin etmiştir. Banka şubesi, malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4.000 ¨  tutarındaki hizmete ilişkin 720 ¨  KDV üzerinden ise Tebliğin (3.2.1) bölümü gereğince tevkifat uygulanacaktır.

Banka şubesinin, bahçe duvarı yapım işini malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10.000 ¨  karşılığında ihale etmesi halinde, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6.000 ve 4.000 ¨  olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 10.000 ¨  tutarındaki toplam bedel üzerinden hesaplanacak 1.800 ¨  KDV'ye, yapım işleri için geçerli olan oranda tevkifat uygulanacaktır.

**3.2.1. YAPIM İŞLERİ İLE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK-MİMARLIK VE ETÜT-PROJE HİZMETLERİ**

**3.2.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında 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 uygulanacaktır.

**3.2.1.2. Kapsam**

**3.2.1.2.1.** 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 yapılmaları 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. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

**3.2.1.2.2.** 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.

**Örnek 1:**

(A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)' ya, (C)'nin (B)' ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

**Örnek 2:**

DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş.'den temin edilmesi durumunda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

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

**3.2.1.2.4.** 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.

**Örnek 3:**

Tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) limited şirketi, yaptıracağı hizmet binası inşaatını (B) anonim şirketine ihale etmiştir. (B), hisse senetleri İMKB' de işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

Bu durumda, (B)'nin (A)' ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)' ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

**3.2.1.2.5.** 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.

**3.2.1.2.6.** 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, bu Tebliğde belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 4:**

Hisse senetleri İMKB'de işlem gören (X) A.Ş.'ye, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak KDV Kanununun 13/e maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, Tebliğin (3.1.2./b) ayrımı kapsamında olmamaları kaydıyla, tevkifat uygulanacaktır.

**3.2.1.2.7.** 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 devredenin durumuna göre Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında tevkifat uygulanacaktır.

**3.2.1.2.8.** 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.

**3.2.1.2.9.** Tebliğin (3.2.1.2.1) ayrımı kapsamındaki işlerde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

**3.2.2. ETÜT, PLAN-PROJE, DANIŞMANLIK, DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER**

**3.2.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.2.2. Kapsam**

**3.2.2.2.1.**  Bu bölüm kapsamına;

- Piyasa etüt-araştırma,

- Ekspertiz,

- Plan-proje,

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

ve benzeri hizmetler girmektedir.

**3.2.2.2.2.** 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.

**3.2.2.2.3.** 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.

**3.2.2.2.4.** 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.

**3.2.2.2.5.** 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.

**3.2.3. MAKİNE, TEÇHİZAT, DEMİRBAŞ VE TAŞITLARA AİT TADİL, BAKIM VE ONARIM HİZMETLERİ**

**3.2.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

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 uygulanacaktır.

**3.2.3.2. Kapsam**

**3.2.3.2.1.** 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.

**3.2.3.2.2.** 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.

**3.2.3.2.3.** 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 işin 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 dahil 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.

**3.2.4. YEMEK SERVİS VE ORGANİZASYON HİZMETLERİ**

**3.2.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.4.2. Kapsam**

**3.2.4.2.1.** 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 Bakanlığı'nın (il veya ilçe milli eğitim müdürlüklerinin) taşımalı 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 yapılacaktır.

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.

**3.2.4.2.2.**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.

**3.2.5. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETLERİ**

**3.2.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

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 uygulanacaktır.

**3.2.5.2. Kapsam**

**3.2.5.2.1.** 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 itibariyle, 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 karineler 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.

**3.2.5.2.2.** 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.

**3.2.6. YAPI DENETİM HİZMETLERİ**

**3.2.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.6.2. Kapsam**

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.

**3.2.7. FASON OLARAK YAPTIRILAN TEKSTİL VE KONFEKSİYON İŞLERİ, ÇANTA VE AYAKKABI DİKİM İŞLERİ VE BU İŞLERE ARACILIK HİZMETLERİ**

**3.2.7.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara yapılan fason tekstil ve konfeksiyon işleri,  fason çanta ve ayakkabı dikim işleri ile Tebliğin (3.2.7.2.6) bölümünde belirtilen aracılık hizmetlerinde, alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.7.2. Kapsam**

**3.2.7.2.1.** 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.

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

Bu çerçevede, tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar 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, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, tıraşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak, bu işler boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Fason olarak yapılan yıkama ve kurutma işlerinde de yardımcı malzemelerin işi yaptıranlar 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 yaptıranlar 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.

**3.2.7.2.3.** 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.

**3.2.7.2.4.** 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.

**3.2.7.2.5.** 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.

**3.2.7.2.6.** 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.

**3.2.8. TURİSTİK MAĞAZALARA VERİLEN MÜŞTERİ BULMA / GÖTÜRME HİZMETLERİ**

**3.2.8.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2./a) ayrımı kapsamındakilere turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.8.2. Kapsam**

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

**3.2.9. SPOR KULÜPLERİNİN YAYIN, REKLÂM VE İSİM HAKKI GELİRLERİNE KONU İŞLEMLERİ**

**3.2.9.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, bu Tebliğin (3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.9.2. Kapsam**

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 Başkanlıkça tevkifata tabi tutulacaktır.

**Örnek 4:**

(A) Spor Ürünleri A.Ş., 2013 takvim yılında üretimini yapacağı spor malzemelerinde kulüp isminin kullanılması amacıyla 100.000 ¨ 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 ¨ 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 x 0,18) x 0,90 =) 16.200 ¨'lik kısmı, (B)'ye düzenlenen faturada yer alan KDV'nin ise [(20.000 x 0,18) x 0,90 =) 3.240 ¨'lik kısmı, bunlar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

**3.2.10. TEMİZLİK, ÇEVRE VE BAHÇE BAKIM HİZMETLERİ**

**3.2.10.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların Tebliğin (3.2.10.2.) bölümünde belirtilen temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.10.2. Kapsam**

**3.2.10.2.1.** 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 müştemilat 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 temizlettirilmesi 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.

**3.2.10.2.2.** 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.

**3.2.11. SERVİS TAŞIMACILIĞI HİZMETİ**

**3.2.11.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.2.11.2.) bölümü kapsamındaki taşımacılık hizmeti alımlarında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.11.2. Kapsam**

Bu bölüm kapsamına, personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımları girmektedir.

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.

**3.2.12. HER TÜRLÜ BASKI VE BASIM HİZMETLERİ**

**3.2.12.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen baskı ve basım hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.2.12.2. Kapsam**

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 bu bölüm kapsamında 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.

Ayrıca, söz konusu işlemler hizmet niteliğinde olduğundan, baskısı yapılmış ve piyasada satışa sunulmuş hazır haldeki ürünlerin doğrudan alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Bu kapsamda, hizmetin veya faaliyetin gerektirdiği kırtasiye, basılı kağıt, defter ve benzeri malların alımı bu bölüm kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**Örnek:**

Milli Eğitim Bakanlığının 2011-2012 eğitim-öğretim yılında ilköğretim okullarında okutulacak ve içeriğini kendisinin belirlediği ders kitaplarının baskı işi ihalesini (A) Matbaacılık A.Ş. kazanmış ve bu işe ilişkin sözleşme imzalanmıştır.

Söz konusu iş, esas itibariyle baskı hizmeti alımıdır ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u Milli Eğitim Bakanlığı tarafından tevkifata tabi tutulacak ve (A)'ya ödenmeyecektir.

Öte yandan, (Y) Yayın Evi tarafından basımı yapılarak piyasada satışa sunulmuş olan bir kitabı, Milli Eğitim Bakanlığının aynı eğitim-öğretim yılında yardımcı ders kitabı olarak kullanmayı uygun bulması ve mal alım ihalesiyle doğrudan bu kitapları piyasadan veya yayın evinden satın alması halinde bu işlem esas itibariyle mal alımı olması nedeniyle "teslim" niteliği taşıdığından tevkifat kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**3.2.13. YUKARIDA BELİRLENENLER DIŞINDAKİ HİZMETLER**

KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.3. KISMİ TEVKİFAT UYGULANACAK TESLİMLER**

**3.3.1. KÜLÇE METAL TESLİMLERİ**

**3.3.1.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.3.1.2.) bölümünde belirtilen külçe metallerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun**(****[[4]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn4" \o "_ftnref4))** 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 bilgilerineyer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

**3.3.1.2. Kapsam**

Tevkifat kapsamına, her türlü hurda metallerden elde edilen külçeler ile hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko, alüminyum ve kurşun**(****[[5]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn5" \o "_ftnref5))** 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.

**3.3.2. BAKIR, ÇİNKO, ALÜMİNYUM VE KURŞUN ÜRÜNLERİNİN TESLİMİ(****[[6]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn6" \o "_ftnref6))**

**3.3.2.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul, Tebliğin (3.3.2.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.**(****[[7]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn7" \o "_ftnref7))**

Bunların, ilk üreticileri (cevherden üretim yapanlar) ile 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 bilgilerineyer verilecektir. Cevherden üretim yapanlar ise düzenlenecek faturada "Teslim edilen mal firmamızca cevherden üretildiğinden tevkifat uygulanmamıştır." açıklamasına yer vermek suretiyle tevkifat uygulanmaksızın işlem yapabileceklerdir.

**3.3.2.2. Kapsam**

**3.3.2.2.1.** Tevkifat kapsamına bakır ve alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından, kurşun ve alaşımlarından mamul; anot, katot, granül, filmaşin, profil, levha, tabaka, rulo, şerit, panel, sac, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerleri ile kurşun ve alaşımlarından mamul, tuğla, mühür, yaprak, plaka, folyo, pul, saçma, ızgara, toz, kurşun oksit, kurşun monoksit, kırmızı oksit ve benzerleri girmektedir.**(****[[8]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn8" \o "_ftnref8))**

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

**3.3.2.2.2.** Bakır, çinko, alüminyum ve kurşun**(****[[9]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn9" \o "_ftnref9))** 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, kıvırma, kaynak, bükme, vida yeri delme-açma ve benzeri şekillerde işlenmesi sonucu elde edilen yarı mamul ve mamul mahiyetindeki malların teslimleri tevkifata tabi olmayacaktır.

**Örnek:**

Bakır, çinko, alüminyum, kurşun**(****[[10]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn10" \o "_ftnref10))** ve bunların alaşımı metallerden 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.

**3.3.3. HURDA VE ATIK TESLİMİ**

**3.3.3.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

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.

İstisnadan vazgeçenlerin metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde, Tebliğin (3.1.2.) bölümü kapsamındaki alıcılar tarafından (5/10)**(****[[11]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn11" \o "_ftnref11))** oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.3.3.2. Kapsam**

Tevkifat uygulamasının kapsamına ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

**3.3.3.2.1.** Hurda kavramı; her türlü metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak 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 cürufları,

- 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.

**3.3.3.2.2.** 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 itibariyle Kanunun (17/4-g) maddesi kapsamında KDV'den istisna olacak, (A)'nın istisnadan vazgeçmiş olması halinde teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin (5/10)'u**(****[[12]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn12" \o "_ftnref12))** Hurda A.Ş. tarafından tevkifata tabi tutulacaktır.

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

**3.3.3.2.3.** 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.

**3.3.3.2.4.** 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.

**3.3.4. METAL, PLASTİK, LASTİK, KAUÇUK, KÂĞIT VE CAM HURDA VE ATIKLARDAN ELDE EDİLEN HAMMADDE TESLİMİ**

**3.3.4.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.4.2.) bölümünde belirtilen ürünlerin, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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 bilgilerineyer verilecektir.

**3.3.4.2. Kapsam**

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 teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

**3.3.5. PAMUK, TİFTİK, YÜN VE YAPAĞI İLE HAM POST VE DERİ TESLİMLERİ**

**3.3.5.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

KDV mükellefleri tarafından Tebliğin (3.3.5.2.) bölümünde belirtilen malların, Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanlara tesliminde, (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

**3.3.5.2. Kapsam**

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**(****[[13]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn13" \o "_ftnref13))** eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 1 ve 2 nci sıraları kapsamına giren ürünlerin teslimi tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Buna göre;

- kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır 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,

tesliminde tevkifat uygulanacaktır.

**3.3.6. AĞAÇ VE ORMAN ÜRÜNLERİ TESLİMİ**

**3.3.6.1. Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı**

Tebliğin (3.1.2.) bölümünde sayılanların, Tebliğin (3.3.6.2) bölümünde belirtilen ürün, artık, talaş ve kırpıntı alımlarında (5/10)**(****[[14]](https://www.gib.gov.tr/?id=988&no_cache=1&tx_CSTeblig_pi1%5belement%5d=XZjID6OfiPNjLQ1j&tx_CSTeblig_pi1%5bupdate%5d=1&tx_CSTeblig_pi1%5bkanun%5d=nKiIYE3WALcxmngX" \l "_ftn14" \o "_ftnref14))** oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

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 bilgilerineyer verilecektir.

**3.3.6.2. Kapsam**

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, rabıta, lambri, süpürgelik ve benzeri ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

**3.4. KISMİ TEVKİFAT UYGULAMASIYLA İLGİLİ ORTAK HUSUSLAR**

**3.4.1.TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR**

**3.4.1.1.** 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.

**3.4.1.2.** Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 ¨'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 ayrılamayacak, 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 aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılacaktır.

**3.4.2. BELGE DÜZENİ**

**3.4.2.1.** 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.