

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ
TEVKİFATI UYGULAMASI VE DEMİR-ÇELİK SEKTÖRÜNE
GETİRİLEN KDV TEVKİFATININ İNCELENMESİ
(2012-2023)**

Nuran ARAS

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Cahit ŞANVER

EKİM - 2023

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ
TEVKİFATI UYGULAMASI VE DEMİR-ÇELİK
SEKTÖRÜNE GETİRİLEN KDV TEVKİFATININ
İNCELENMESİ (2012-2023)**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuran ARAS

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

“Bu tez 04/10/2023 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Doç. Dr. Cahit ŞANVER	Başarılı
Dr. Öğretim Üyesi Didar SARI ÇALLI	Başarılı
Dr. Öğretim Üyesi Işıl AYAS	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Nuran ARAS

04/10/2023

ÖN SÖZ

Öncelikle tüm sürecime kadar eğitim hayatımda emeği olan tüm hocalarıma teşekkür eder hürmetlerimi sunarım. Eserin yazım sürecinde sabrıyla ve destekleriyle yanımda olan aileme ve bilhassa babam Esat Aras'a teşekkürlerimi, hürmet ve sevgilerimi sunarım.

Nuran ARAS

04/10/2023



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iv
TABLO LİSTESİ.....	v
GRAFİK LİSTESİ.....	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii

GİRİŞ.....	1
------------	---

1. BÖLÜM: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ4

1.1. Katma Değer Vergisinin Gelişim Süreci	4
1.2. Katma Değer Vergisinde Temel Başlıklar	6
1.2.1. Katma Değer Vergisinde Konu	7
1.2.1.1. Ticari Faaliyet, Sınai Faaliyet, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler	8
1.2.1.2. Mal ve Hizmet İthalatı	8
1.2.1.3. KDVGUT’da Sayılanlar Dışında Faaliyetler	8
1.2.1.4. Gerçekleşen İşlemlerin Türkiye Sınırlarında Olması.....	9
1.2.2. KDV’de Mükellef Tanımı	9
1.2.3. KDV’de Hesaplama Unsurları	10
1.2.4. KDV’de Vergi Sorumluluğu ve Tevkifat	10

2. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE UYGULAMA

ESASLARI

2.1. Genel olarak Katma Değer Vergisi Tevkifatı.....	14
2.2. KDV Tevkifatının Kanuni Temellendirilmesi.....	17
2.3. Tam Tevkifat Uygulaması	18
2.3.1. Kanunda Belirtilen Türkiye’de Bulunmayanlardan Yapılan Alımlar	18
2.3.2. Tebliğde Belirtilen Serbest Meslek Kazancı Oluşturan Faaliyetler	19
2.3.3. Kiralama İşlemleri	20
2.3.4. Spor Faaliyetleriyle Meşgul Kulüplerin, Yayım Bedel Hizmetleri, Reklam Faaliyetleri.....	21
2.3.5. Tam Tevkifat Uygulamasında Mükellef İnisiyatifi	21
2.4. Tevkifata Dahil Olan İşlemlerde Kısmi Kısmi Tevkifat Müessesesi	24

2.4.1. Kısmi Tevkifata Konu Hizmetler	25
2.4.1.1.Yapım İşleriyle Birlikte Yapılan Mühendislik Hizmetleri-Mimarlık Hizmetleri ve Proje Hizmetleri	25
2.4.1.2. Proje Hizmetleri, Danışmanlık ve Denetim Hizmetler	26
2.4.1.3.Taşıtlar ve Makinalarla İlgili 7/10 Oranında Tamirat Hizmetleri	26
2.4.1.4. 5/10 Oranında Gıda Servis Hizmeti	27
2.4.1.5. 9/10 Oranında İşgücü Bulma	28
2.4.1.6. 9/10 Oranında Bina vb. yapıların Denetimi	29
2.4.1.7. Fason Hizmetiyle Yapılan Tekstil İşleri 7/10	29
2.4.1.8. Turistik Faaliyetle Meşgul Olan Mağazalara Sunulan Hizmetler 9/10	30
2.4.1.9. 9/10 Spor Faaliyetleriyle Meşgul Kulüplerin, Yayım Bedel Hizmetleri	30
2.4.1.10. 9/10 Oranında Temizleme ve Arındırma Faaliyetleri	30
2.4.1.11. Özel Taşımacılık Faaliyeti	31
2.4.1.12. Her Türlü Baskı Tüm Baskı Gelirlerini Oluşturan Faaliyetler 7/10	31
2.4.1.13. Diğer Hizmetler 5/10.....	32
2.4.2. Kısmi Tevkifata Konu Mal Teslimleri	32
2.4.2.1. Hurdadan Oluşan Külçe Satışları 7/10.....	32
2.4.2.2. Hurdadan Oluşanlar Hariç Bakır Çinko Külçe Teslimi 7/10	33
2.4.2.3. Hurda ve Atık Teslimi 7/10	33
2.4.2.4. Demir Cevheri Dışındaki Ürünlerin Atıkları ile Oluşan Ürünlerin Satışı 9/10.....	33
2.4.2.5. Pamuk, vb. Ham Ürünlerin Satış İşlemleri 9/10	34
2.4.2.6. Ağaç ve Ağaçtan yapılma Ürünlerin Teslimi	34
2.4.2.7. Diğer Teslimler 2/10	35
2.4.2.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi	35
3. BÖLÜM: DEMİR-ÇELİK SEKTÖRÜNE GETİRİLEN KDV TEVKİFATI İNCELEMESİ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME.....	36
3.1. Demir Çelik Sektörü Genel Görünümü	37
3.2. Türkiye’de Demir Çelik Sektörüne Bakış	44
3.3. Demir-Çelik Endüstrisinde Sektörel Mevzuat.....	46

3.4. Demir Çelik Sektöründe Katma Değer Vergisi Tevkifatı	47
3.4.1. Demir-Çelik Külçelerinin Teslimi.....	51
3.4.2. Demir Çelik Ürünlerinin Teslimi	51
3.5. Demir Çelik Sektöründe KDV Tevkifatına Dair Özelgeler	55
3.6. Demir Çelik Sektörüne Getirilen KDV Tevkifatının Genel Değerlendirilmesi	60
 SONUÇ	63
KAYNAKÇA.....	67
ÖZ GEÇMİŞ	71



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVGUT	: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
R.G	: Resmî Gazete
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TÇÜD	: Türkiye Çelik Üreticileri Derneği
TVS	: Türk Vergi Sistemi
vb.	: Ve benzeri

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İçerisindeki KDV Mükellef Sayı ve Tahsilat Miktarı (2012-2022).....	12
Tablo 2: KDV Tevkifatının Toplam KDV İçerisindeki Miktarı (2012-2022)	16
Tablo 3: İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Hizmet ve Teslim Listesi	22
Tablo 4: Başlıca Çelik Üreten Ülkeler Sıralaması 2021 ve 2020 (Milyon Ton).....	42
Tablo 5: Dünya Çelik Sektörü İthalatçıları ve İhracatçıları 2021 (Milyon Ton).....	43
Tablo 6: Demir Çelik Sektöründe Tevkifata Tabi Ürünle ve Tevkifat Oranları	53



GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1: Dünyadaki Toplam Çelik Üretim Miktarı 2011-2021 (Milyon Ton)	39
Grafik 2: Dünya Çelik Üretiminin Coğrafi Dağılımı 2011- 2021.....	40
Grafik 3: Dünya Çelik Tüketiminin Coğrafi Dağılımı 2011-2021	41



ÖZET	
Başlık: Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Tevkifatı ve Uygulama Esaslarının Değerlendirilmesi (2012-2023)	
Yazar: Nuran ARAS	
Danışman: Doç. Dr. Cahit ŞANVER	
Kabul Tarihi: 04/10/2023	Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 71 (ana kısım)
Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi vergi türlerinden biri olup vergi gelirleri arasında yüksek paya sahiptir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi sorumluluğu hükmü vergi KDV tevkifatının meşruiyetini sağlamaktadır. KDV tevkifatının Türk Vergi sistemi içerisindeki yerini ortaya koymak ve son on yıllık verileriyle durumu analiz etmek çalışmamızın ana konusunu oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi'nin mükellef sayıları ve vergi gelirleri içerisindeki payı ve artışları ortaya konmak için analiz edilmiştir. Katma Değer Vergisi tevkifatının toplamı ve KDV gelirleri içerisindeki payının yıllar içerisindeki payı ortaya konmuş ve bu tevkifat uygulamasında yapılan değişikliklerle olan ilişkisi açıklanmıştır. Çalışmada en güncel olan KDV değişikliği tebliği baz alınarak demir çelik sektörüne getirilen tevkifat uygulaması ile vergi sistemimizdeki tevkifat uygulamasının amaçların hangi noktasında olduğu ya da tevkifat uygulaması ile hedeflenen teorik amacın uygulamadaki karşılığı ortaya konmuştur. Çalışmamızda KDV tevkifatına dair kanunlar özetler gibi kanuni dayanaklarla birlikte teorik çalışmalara literatür taraması yapılarak yer verilmiştir. Vergi gelirleri, mükellef sayıları ve sektöre dair tablo ve grafiklere yer verilerek ikincil veri yöntemiyle çalışma tamamlanmıştır. Çalışmamız sonucunda son yıllarda KDV gelirlerinin arttığı tespit edilmiş ancak getirilen yenilikler ve yapılan değişikliklerin mükellef açısından özellikle vergiye uyum noktasında ve vergiden kaçınma noktasında sonuçlar doğurduğu düşünülmektedir.	
Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Tevkifat, İndirim, Matrah	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Evaluation of Value Added Tax Withdrawal and Implementation Principles in The Turkish Tax System (2012-2023)	
Author of Thesis: Nuran ARAS	
Supervisor: Assoc. Dr. Cahit ŞANVER	
Accepted Date: 04/10/2023	Number of Pages: viii (pre text) + 71 (main body)
Value Added Tax is one of the tax types in the Turkish Tax System and has a high share in tax revenues. The tax liability provision in the Value Added Tax Law provides the legitimacy of tax VAT withholding. The main subject of our study is to reveal the place of VAT withholding in the Turkish Tax system and to analyze the situation with the data of the last ten years. Value Added Tax was analyzed to reveal the number of taxpayers and its share and increases in tax revenues. The total Value Added Tax withholding and its share in VAT revenues over the years are presented and its relationship with the changes made in this withholding application is explained. In the study, the withholding application introduced to the iron and steel sector based on the most up-to-date VAT amendment notification, the withholding application in our tax system, and the practical equivalent of the theoretical purpose targeted by the withholding application are revealed. As a result of our study, it has been determined that VAT revenues have increased in recent years, but it is thought that the innovations and changes made have consequences for the taxpayer, especially in terms of tax compliance and tax avoidance.	
Keywords: Value Added Tax, Withholding, Discount, Base	

GİRİŞ

İnsanların bir arada yaşamayı kabul etmesinden bu yana bir arada yaşamın maliyeti olan unsurları karşılamak zorunda kalmıştır. Daha çok tüketim ihtiyacı ile gelişen toplu halde yaşam ve daha güvende kalabilme farkındalığı ile oluşan topluluklar maliyetlere birlikte rıza göstermişlerdir.

Bir arada yaşamak oluşan düzenli toplulukları elbette uzun ve belirli süreçlerle bir yönetim mekanizmasına sahip devlet sistematüğini oluşturmaya itmiştir. Daha büyük bir arada yaşayışlar daha büyük kurallar beraberinde birtakım kamusal hizmetler için finansman konusunu meydana getirmektedir. İnsanların kamusal hizmetler için vergi gibi sorumlulukları gönüllü ve karşılıksız yerine getirmeleri beklenmiştir. Verginin farklı devletler içerisinde elbette çeşitlilik göstermesi söz konusudur. Toplulukların beklentilerine göre kamusal hizmetler çeşitlilik içermekle birlikte yönetim şekli de vergi kurallarında farklılıklar sunmaktadır.

Vergilerin çeşitli konuları ve oranları barındırmasıyla farklı vergi türleri ortaya çıkmıştır. Katma Değer Vergisi de bu vergi türlerinden biridir KDV'nin teorik kaynağı, Birinci Dünya Savaşı'ndan kısa bir süre sonra bir Amerikalı bilim insanı ve bir Alman sanayicinin ayrı ayrı ancak neredeyse aynı zamanda vergi için öneriler ortaya koyan makaleler yazdıklarında atılmıştır. İlk önerilerin zamanlaması belirsiz kalmakta, daha sonraki bir bilim insanı ilk ifadeyi ABD'de önde gelen bir kamu finansmanı bilim insanı olan T.S. Adams'a atfetmektedir. Ancak sanayici Carl Friedrich von Siemens'in broşürünün Adams'ın çalışmasından bir yıl önce ortaya konmasıyla Siemens'in öncülüğü kabul edilmektedir.

KDV'nin nihai kabulü akademisyenlerin veya sanayicilerin büyük teorik kaygılarıyla değil, yerel pragmatik düşüncelere bir yanıt olarak gerçekleşmiştir. Katma Değer vergisi farklı ülkelerde uygulanmaya başladıktan sonra her ülkenin kendi kuralları uygulanarak, mal ve hizmetler vergiye bağlanmıştır. Farklı ülkelerde ülkelerin kanunlarına ya da uygulamalarına göre farklılık gösteren KDV Türkiye'de de mal ve hizmetlerde uygulanmakta olup zaman zaman bazı değişiklikler yapılmıştır. Katma değer vergisi dünyada ilk olarak Avrupa Ekonomi Topluluğu'nda ortaya konmuştur. Bugün ki haliyle olmasa da bugün anlamda olan KDV'nin temellerinin atıldığı belirtilmektedir. Ülkemizde

Muamele vergileri ile adlandırılan vergiler KDV sürecine ilerlenecek yolda ilk basamak vergilerdi ki muamele vergileri mal ve hizmetlerin alım veya satımının vergilendirilmesi olarak bilinmektedir. Günümüzdeki anlamda vergilendirme hususunda gelişmiş ve çağdaş bir vergilendirme türü olan Katma Değer Vergisi, Türkiye’de 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiştir. 3065 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu” 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiş ve günümüze kadar birtakım değişikliklere uğrayarak Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ilgili değişikliklere yer verilmiştir.

Vergi tevkifatının temel amacı vergi alacağının garanti altına alınması olarak yürürlüktedir. KDV tevkifatı KDVK ile temellendirilmiş olup ilgili kanun hükümlerince uygulamaya konmuştur. KDV tevkifatı konusu elbette yıllar içerisinde konusu ve oranları itibariyle değişikliğe uğramış olup çalışmamızda bu husus değerlendirecektir.

Bu çalışmada Katma değer vergisinde tevkifat konusu ele alınacak olup tevkifat konusunun hangi amaçlarla hangi temellendirmelerle yürürlükte olduğu açıklanmaya çalışılacaktır. Katma değer vergisinde tevkifat konusundan önce katma değer vergisi konusunun ortaya çıkışı ve vergi sistemimiz içerisindeki yeri anlatılacaktır.

İlgili tez çalışması üç bölüm ile açıklanacaktır. Çalışmanın ana konusu Katma Değer Vergisinde tevkifat olması sebebiyle çalışmanın birinci bölümünde Katma Değer Vergisinin tarihçesi, ortaya çıkış sebepleri ile sunularak Türk Vergi Sistemi’nde Katma Değer Vergisinde konu, matrah ve mükellef tanımları yapılarak Katma Değer Vergisi’nin temel unsurlarına ve Katma Değer Vergisi’nde sorumluluk konusuna değinilerek tevkifat hususunu ortaya çıkaracak ve temellendirecek unsurlar anlatılacaktır. Katma Değer Vergisi tevkifatı ikinci bölümde detaylandırılarak tevkifat gerektiren haller belirtilip mal ve hizmet işlemlerinde tevkifat olarak ayrı başlıklar halinde katma değer vergisi tüm yönleriyle açıklanacaktır. Üçüncü bölümde ise Katma Değer Vergisi tevkifatının değerlendirilmesi yakın zamanda KDV tevkifatı getirilen demir-çelik sektörünün incelenmesi ile ifade edilecektir.

Çalışmanın Konusu

Çalışmamızın konusu Türk vergi sisteminde yer alan Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulamasının genel esasları açıklanarak tevkifat konusuna giren mal teslimi ve hizmet

ifaları açıklanmıştır. KDV tevkifatının kanuni temellendirmeleri açıklanmış olup tevkifat hususunun keyfi uygulamalardan bağımsız olması gerektiği vurgulanmıştır.

Demir-çelik sektörüne henüz yeni getirilen KDV tevkifatı uygulamasının incelenmesi ile birlikte sektörün dünyada ve Türkiye'deki ekonomik büyüklüğü ortaya konmaktadır. Böylece KDV tevkifatının ekonomik olarak piyasayı nasıl etkileyeceğinin ortaya konması ve KDV tevkifatı uygulamasının sektörel incelenmesi de çalışma konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın Önemi

Türk vergi sisteminde yer alan en önemli uygulamalardan biri KDV uygulamasıdır, KDV tevkifatı hususu da KDV'nin uygulamadaki bir tahsil yöntemi olarak açıklanabilmektedir. KDV tevkifatı ile literatüre kazandırılmış birden fazla çalışma mevcuttur. KDV tevkifatının teorik ve kanuni yönünün ele alınmasıyla birlikte sektörel analizle KDV tevkifatı uygulamasının pratikteki karşılığının incelenmesi çalışmamızı diğer çalışmalardan ayırmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda KDV tevkifatına dair kanunlar özelgeler gibi kanuni dayanaklarla birlikte teorik çalışmalara literatür taraması yapılarak yer verilmiştir. Vergi gelirleri, mükellef sayıları ve sektöre dair tablo ve grafiklere yer verilerek ikincil veri yöntemiyle çalışma tamamlanmıştır.

Çalışmanın Amacı

Katma Değer Vergisi Türk vergi sisteminde vergi gelirleri arasında en yüksek paya sahip vergi türündendir. Dolayısıyla KDV tevkifatı hususu da bu açıdan önem arz etmektedir. KDV tevkifatı uygulaması amaçlarından biri KDV tahsilatının güvence altına alınmasıdır. Bu çalışma ile KDV tevkifatının, vergi güvenliğinin sağlanması gibi amaçların dışında ekonomik kaygılarla vergi gelirlerini artırmak için uygulamaya konup konmadığı hususunu incelemek ve verilerle ortaya konması amaçlanmıştır.

1. BÖLÜM: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Bu bölümde KDV'nin Türk Vergi Sistemi'nde yeri ve KDV'nin dünya üzerindeki gelişimine değinilecek olup tarihsel süreci işlenecektir. Daha sonra ise Türk Vergi Sistemi'nde KDV esaslarına değinilecek olup esas çalışma konusu olan KDV tevkiyatı hükümleri detaylandırılacaktır.

1.1. Katma Değer Vergisinin Gelişim Süreci

İnsanlık tarihinden bu yana gelişime tabi olan birey ve üretim araçları beraberinde birtakım yükümlülükler getirmiştir. Üretim ve tüketimde tek başına ürettikleri ile yetinemeyen bireyler bir arada yaşamının, topluca bir faaliyet yürüterek ancak bir üretim zinciri oluşturacaklarını ve bu üretim zinciriyle istedikleri güvencede yaşayabileceklerini deneyimlemeleri, bireyleri bir arada yaşamaya zorunlu kılmıştır. İnsanın bir arada yaşama zorunluluğu ile peyderpey ortaya çıkan topluluk kavramı toplum anlayışını geliştirmiştir. Topluluk olarak yaşamak kendisiyle birlikte insanlara birtakım maliyetler de yüklemiştir. Bireyin kendi ihtiyaçlarını karşılamının toplumsal ihtiyaçlar ortaya çıkmış ve bunun sonucunda toplumu idare eden erkin toplumsal hizmetler sunması gerekmiştir. Toplumsal hizmetlerden yararlanılması için ilgili hizmetlerin finanse edilmesi zorunluluğu doğmuştur. Yönetim mekanizması her zaman talepleri karşılayabilmek ve hizmet sunabilmek adına bir gelire ihtiyaç duymuştur. Toplumsal hizmetleri yerine getirebilmek için toplanması gereken gelirler mütemadiyen zorunlu olmuştur. Zira en temel ihtiyaç olan güvenlik ihtiyacında bile bireyler bu hizmeti tek başlarına karşılayamayacaklarını bilmektedirler. İlgili finans ise vergi kavramını doğurmuş ve hizmet gelirleri vergi vb. unsurlarla karşılanmıştır.

Ekonomik ve mali etkileri olan vergiler, devletlerin her zaman vazgeçilmez gelir kaynağı olmuştur. Vergiler yüzyıllar boyunca çeşitli konuları ve oranları içeren farklı isimlerle tahsil edilmiş olup değişiklikler göstererek devam etmiştir. Kamusal bir yaptırımla alınan vergilerden biri de yapılan harcamalardan tahsil edilen Katma Değer Vergisidir (KDV). KDV'nin Türk Vergi Sistemi (TVS)'de uygulandığının çıkış noktası Avrupa Ekonomi Topluluğu'nda ortaya konan bir vergi başlangıcı ile ilgilidir.

KDV ilk kez Almanya'da C.F. Siemens tarafından, 1.Dünya Savaşı'nda sonra, çok aşamalı işlem vergisi yerine önerilmiştir. 1953 yılında ABD'nin Michigan eyaletinde,

firmaların katma değeri hesaplayarak vergi oranlarını bu değere uygulamakla sorumlu oldukları katma değer vergisine benzer bir tür vergi uygulanmış fakat daha sonra sonradan ortadan kaldırılmıştır. İmalatçıların imalattaki mamullerin alış değerleriyle mamullerin satış değerleri arasındaki farkı oluşturan ödedikleri KDV ise 1935 yılında Arjantin’de 1948 yılında da Fransa’da uygulanmıştır (Due, 1979). 1957 ‘de kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğunda, KDV ekonomik bir birliğin oluşması için ekonomik unsurların daha serbest hareket edebileceği ortak pazar oluşturulması amacı, üye ülkelerde finansal hareket sınırlarının kaldırılması gerekli kılmış, bu durum da vergi yapılarının birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi konusunu gündeme getirmiştir (Şemin, 1984). Ortak Pazar arayışı ile başlayan topluluğun harcamalar üzerinden bir vergilendirmede mutabık kalması ortak bir sistemle değil üyelerin kendi içlerindeki vergi sistemlerine de izin vermiştir. Ortak uyum süreci sebebiyle Türk vergi sisteminde de yerini alacak Katma değer vergisinin tek sebebi elbette Avrupa Birliği uyum süreci değildir.

KDV farklı şekillerde uygulanabilir. OECD ülkeleri arasındaki en yaygın yaklaşım kredi yöntemidir (çoğunlukla Avrupa tarzı bir KDV olarak adlandırılır) ve firmaların KDV yükümlülüklerini satışlarının KDV oranı ile çarparak hesaplamalarını ve raporlamalarını gerektirir. Bu tutardan firmalar, daha önceki üretim aşamalarında girdilerinde ödenen KDV tutarına eşit bir kredi düşerler. Bu yaklaşım genellikle kredi-fatura yöntemiyle uygulanır ve firmaların tüm satışlar için fatura üretmeleri ve ödenen KDV tutarını göstermeleri gerekmektedir. Alternatif yöntemler arasında çıkarma yöntemi yer alır ve Katma Değer Vergisi satış ve özel tüketim vergilerinden farklıdır çünkü KDV üretimin her aşamasında eklenen değere dayanarak alınır. Yalnızca firmaların eklenen değerlerine vergi uygulandığından, bir satış veya özel tüketim vergisi birden fazla üretim aşamasında uygulandığında oluşabilecek kademeli vergilendirmeyi önlemeye yardımcı olabilir. Bir KDV genellikle bir tüketim vergisi olarak adlandırılır çünkü bir firmanın eklediği değer aynı zamanda firmanın gelirleri ile satın aldığı girdilerin maliyeti arasındaki farktır ve bu da firmanın girdilerinin net tüketimi olarak görülebilir. Benzer şekilde, makroekonomik bir perspektiften bakıldığında, sermaye satın alımlarını hesaba katan bir KDV’nin tabanı özel sektör tüketimini oluşturur.

KDV’nin ortaya çıkışının oluşturan birtakım sebepler bulunmakta ancak KDV’den bahsetmeden evvel TVS’de yer alan genel muamele vergisinden bahsetmek

gerekmektedir. Zira KDV genel muamele vergilerinin yerini almıştır. Muamele vergileri mal ve hizmetlerin alım veya satımının vergilendirilmesi olarak bilinmekte, en temel manada ise harcamaların vergilendirilmesi olarak adlandırılmaktadır. Ülkemizde “Umumi İstihlak Vergisi”, ilk olarak 1926 yılında uygulamaya konmuş olup bütün ölçülebilen malları ve birtakım hizmetleri içeren ve pul ile tahsil edilen bir muamele vergisi türüydü. Belirli bir süre uygulamada kalan Umumi İstihlak Vergisi yürürlükten kaldırılmış ve yeni olarak 1927 yılında, sınaî hizmet satışları ile ithal edilen mamuller ve yurtdışına ihraç edilen mallardan verginin tahsil edilmesi şeklinde uygulanan “Muamele Vergisi” getirilmiştir. Bu verginin diğer bir özelliği ise, üretim ve yurtdışından ithal aşamasında ödenmiş olan vergilerin, daha sonra hesaplanacak vergilerden indirilebilmesidir ki bu husus itibarıyla bugünkü anlamda dünya vergi sisteminde Katma Değer Vergisi’ni işleme alan ülkenin ilk olarak Türkiye olduğu ortaya konulmaktadır. (Turhan, 1998: 148)

Günümüzde vergilendirme hususunda gelişmiş ve çağdaş bir vergilendirme türü olan KDV, Türkiye’de 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiştir. KDVK günümüze kadar birtakım değişikliklerle birlikte yürürlükte.

1.2. Katma Değer Vergisinde Temel Başlıklar

Temel bir vergilendirme ilkesi, gelir seviyesine göre vergilendirilmesi gerektiği anlamına gelen ödeme gücüne dayalı çağdaş bir vergilendirme ilkesi olmalıdır. Yüksek gelirlilerden, daha alt gelirli olanlara göre servetin yeniden dağıtımı hedefini bozacak şekilde daha az vergi payı düşer ise bu da düşük gelirlilerin yaşam standartlarını kötüleştirir. Bu durum birçok devletin vergi sistemindeki mallar ve hizmetler üzerindeki vergilendirme olan KDV’de bir dizi istisna uygulamasını veya temel mal ve hizmetler için sıfır oranlı KDV’nin olmasını zorunlu kılar. Birçok ülke vergi adaletini sağlamak için, lüks mallar olarak nitelendirilen ürünler için KDV oranının uygulanmasını veya giriş oranından daha yüksek bir oranın uygulanmasını uygun görür. Bu nedenle ülkeler KDV sistemlerini uygulamaya veya reforme etmeye çalışırken, sistemin gerileyici olmadığından ve düşük gelirli haneleri daha da yoksullaştırmadığından emin olmalıdırlar. Bu yöntemde KDV sistemi kademelidir çünkü gelirleri ortalama ulusal gelirden daha yüksek olan bireyleri hedefler. Üretim zinciri vergilendirmesi ve bireysel tüketim için kapsamlı, tarafsız ve operasyonel bir şekilde tasarlanmış olan KDV, yirminci yüzyılın

sonlarında dünyanın en geniş vergi reformuna uğramış ve devletlerin gelirlerinin ana kaynağı olmuştur.

KDV gelişmişlik düzeyinin orta ve yüksek olduğu ülkelerde uygulanmaktadır. KDV uygulamasının çerçevesi, ekonomik verimlilikteki vergi ile ilgili iyileştirmelerin izlenmesini değerlendirmek için benzersiz bir dışsal set sunar. KDV kuralı bireyler tarafından yapılan çoğu kişisel tüketime uygulanır; örneğin, hizmetler ve mallar için ödenen değerle ölçülür. KDV ihracat edilen malların vergiden muaf tutulmasına yardımcı olur. Sonunda vergi muafiyetinin yararının yanı sıra, önceki ihracat aşamalarında ödenen tüm vergiyi geri alma imkânı vardır. Böylece KDV, yerel malların yabancı pazarlarda erişilebilirliğine katkıda bulunur.

KDV’de muafiyetler ya da farklı oranlar yoluyla farklı sektörler veya ürünlere özel muamele yapılabilmektedir. İlk durumda, belirli ürünler üreten endüstriler satışlarından KDV muafiyeti sağlayabilirler ancak muaf olan firmalar girdilerinde ödenen KDV için kredi alamazlar. Bu tür bir muamele genellikle belirli bir boyut eşiğinin altındaki işletmelere verilir; bu işletmeler için KDV’nin idari maliyetleri verginin getirisinden daha yüksek olduğu varsayılır.

Katma Değer Vergisi’nin Türk Vergi Sistemi’nde verginin tahakkuk edilişinden tahsiline kadar olan süreci, temel kavramlar olan;

- KDV’de konu
- KDV’de mükellef tanımı
- KDV’ de matrah, oran, indirim
- KDV’de beyan, tarh ve tahsil oluşturmaktadır.

Ancak çalışma konumuz olan Katma Değer Vergisi tevkiyatı vergi sorumluluğu hükümlerine dayandırılarak yürürlükte olan bir uygulamadır. Bu bölümde tüm unsurlardan ziyade çalışmamızın konusunu oluşturan başlıklar ele alınacaktır.

1.2.1. Katma Değer Vergisinde Konu

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Md. 1’de belirtilen hükümde; KDV konusu Türkiye sınırları içinde gerçekleşen işlemler olarak belirtilmektedir. Bu hüküm de iki hususa değinilmektedir; belirlenmiş işlemin gerçekleşmesi ve bunun Türkiye’de olması gerekmektedir.

İlgili madde hükmüne göre verginin konusunu ise üç ana unsur oluşturmaktadır;

- Ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler
- Tüm mal teslimi ve hizmet ifasının ithalatı,
- Diğer mal ve hizmet ifaları

1.2.1.1. Ticari Faaliyet, Sınai Faaliyet, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Ticaret faaliyetler, sınai faaliyetler, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinin tanımı KDVK' da belirtilmiştir. KDVK mad.1'de, herhangi bir faaliyetin ticari faaliyet, sınai faaliyet, zirai faaliyet yahut serbest meslek faaliyeti olup olmadığı tespit edilemediğinde, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerinin, GVK maddelerinde ilgili konularda açıklık yok ise, Türk Ticaret Kanunu ve konuyla ilgili olan mevzuat hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir. GVK 'da vergiye tabi faaliyet alanları, diğer mevzuata bakılmasına fazlaca gerek bırakmayacak ölçüde geniş tutulmuştur (BDO Yayıncılık, 2023)Arızı olmayan devamlılık içeren faaliyetler KDV'ye konudur.

1.2.1.2. Mal ve Hizmet İthalatı

Mal ve hizmetlerin küresel geçerli olan ilke mal ve hizmetlerin tüketildikleri varış ülkesi ilkesidir. Bu nedenle ihracata konu olan mal ve hizmet ihracatçı olan ülke tarafından vergiden arındırılarak ülkemize gönderildiğinde ithalat konumunda olan ürün için ülke girişi sırasında vergilendirilecektir. (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2015)

1.2.1.3. KDVGUT'da Sayılanlar Dışında Faaliyetler

Üretime dahil olan ürünlerin ve aynı zamanda ifa edilen hizmetlerin tüm aşamasındaki KDV çok geniş alanı kapsamaktadır. Kapsadığı geniş alanla beraber ilk iki madde de sayılan ancak bu kapsama girmeyen fakat vergilendirilmesi gerekli görülen hususlar için ayrıca bir bent halinde detaylı bir şekilde belirtilen vergi konuları bulunmaktadır. (KDVK. Md. 1/3a)

KDVK' da sayılan diğer faaliyetler kapsamındaki bazı hükümler ise;

PTT A.Ş. VE diğer posta ve haberleşme kuruluşlarınca tedarik edilen haberleşme ile ulaştırma hizmetleri de bu kapsamda KDV'ye dahildir. Bunlar dışında bahse konu

kuruluşun bir bedel olarak tüm mal teslimi ve hizmet ifaları da KDV'nin konusuna dahildir. RTÜK ya da özel kuruluşlarca sunulan yayın hizmetleri de KDV'ye tabidir.

1.2.1.4. Gerçekleşen İşlemlerin Türkiye Sınırlarında Olması

- a) Üretilen tüm ürünlerin teslimin Türkiye sınırlarında olması; Mal tesliminde teslim alanın uyuşuna bakılmaksızın mal teslimi Türkiye sınırları içerisinde ise vergiye tabi olacaktır.
- b) Hizmetin Türkiye'de yapılması; hizmetin Türkiye sınırlarında yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumunda herhangi birinin gerçekleşmesi verginin konusunu oluşturacaktır.
- c) Teslim ve teslim adında belirtilen durumlar; KDVK madde 2'de belirtilen teslim konusuna göre; teslimin bir malın zilyetliğini ya da kullanım hakkının alıcı ya da alıcının yetkilendirdiği kişi ya da kişilere devredilmesidir.
- d) Tevkifata dahil olan mallarının dışında bir de hizmetler bulunmaktadır, bunlar da KDVK'da hükmolunan hizmet tanımıyla belirlenmiş olup hizmet olarak sayılan haller ise ilgili kanun md.5'te; "Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır" ibaresi ile açıklanmıştır.

1.2.2. KDV'de Mükellef Tanımı

KDV'de mükellefiyet tanımı KDVK Md. 8'de belirtilmiş olup hükme bağlanmıştır.

KDVK md.8'de KDV mükellefiyeti tanımı;

- a) Mal ve hizmet satış işleriyle uğraşanlar
- b) Ülke dışından mal ve hizmet alımı yaparak ithalatta bulunanlar
- c) Uluslararası taşımalarda gümrük işlemleri veya geçiş işlemiyle karşılaşanlar
- ç) Açık artırmalarda yapılan satışlar ve bu işlemi yapanlar,
- h) Gelir Vergisi Kanunu'nun Md.70'te sayılan mal ve hakları kiraya verenler ile kanunda sayılan diğer haller mükellefiyet tanımını oluşturmaktadır.

Kanunda bahsi geçen hükümlere binaen iki tür mükelleften tabiri söz konusu olacaktır. İktisadi mükellef ve kanuni mükelleftir İktisadi mükellefte vergiyi alıcı satıcıya fiyat içerisinde ödeyen kişidir, vergi idaresine ödemeyi yapanlarda ise kanuni mükelleftir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2015).

1.2.3. KDV’de Hesaplama Unsurları

Katma Değer Vergisi ülkemizde uygulamada olan bir vergi türüdür. Mal ve hizmetlerin üretimden satışına kadar her aşamasında vergilendirme devam etmektedir. Vergi gelirleri ve ekonomik yansımaları dikkate alındığında KDV’nin vergi türleri arasında önemli bir payı olduğu aşikardır. KDV’nin indirim mekanizması etkisiyle mükellefte belge düzeni ve temininde özenin oluşmasına katkı sağlamaktadır zira mükellef alışlarındaki KDV’yi indirim konusu yaparak hesaplan vergiden düşebilmektedir bu durumda faturalandırma ve fatura takibinde özeni artırmaktadır.

Katma Değer vergisinin konusuna giren mal ve hizmetlerin miktar üzerinden tespiti verginin matrahını oluşturmaktadır. KDV mükellefinin vergiye konu unsurun üzerinden vergi tahakkuk ettirdiği miktar ile vergi miktarını oluşturmaktadır. Verginin hesaplanabilmesi için sadece verginin konusunun biliniyor olması yeterli olmayıp verginin hesaplanacağı değer ya da miktarın diğer bir ifadeyle matrahının da ortaya konması gerekmektedir. Vergi konusu, üzerinden vergi alınan bir iktisadi unsurken, vergi matrahı bir değer, miktar ya da parasal büyüklüktür. (Akdoğan, 2006) KDVK Md. 20’de matrah tanımına yer verilmiştir. Bu hüküm ile mal veya hizmet için vergi harici ödenen bedel anlatılmakta olup bedel kastı ile para ile başlayarak her şeyin bu tanımına girebileceği belirtilmiştir.

KDV’de oran hususu KDVK Md.28’de KDV oranının % 10 olduğu belirtilmiştir. Cumhurbaşkanı belirtilen oranı, dört kat artırıp, % 1 'e kadar düşürmeye yetkilidir.” hükmü ile açıklanmıştır.

R.G 30/12/2007 tarih ve s.26742 yayımlanan bakanlar kurulu kararı ile KDV oranlarında farklı temel bir düzenlemeye gidilmiştir. Düzenlemede uygulanacak KDV oranları; %1, %8 ve %18 belirtilmiştir. Ancak Temmuz 2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan karar ile yapılan değişiklikte, %8 olan KDV oranı %10’a, %18 olan oran ise %20’ye yükselmiştir. (T.C. Resmi Gazete (32241,07 Temmuz 2023).) Bu hükümle beraber bakanlar kurulu yetkilerini kullanarak .

1.2.4. KDV’de Vergi Sorumluluğu ve Tevkifat

Vergi borcunun ödenmesi gerçek ya da tüzel kişilere ait bir yükümlülüktür ancak bu durum vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramını da ortaya çıkarmıştır. Vergi mükellefin vergiyi vermekle görevli olan şahıs ya da tüzel kişilik olan kuruluşlardır ve

mükellefler mütemadiyen vergi borçlarını bizzat kendileri öder fakat bazı durumlarda vergi borcu aracı denilebilecek kimselerden de tahsil edilebilir. Mükellefin kendisine ait vergi borçlarının ödenmesinden ve birtakım vergi ödevlerinin yerine getirilmesiyle sorumlu tutulan kimselere vergi sorumlusu denmektedir. (Oktar, 2014)

Katma Değer Vergisinden vergi sorumluluğu ilkesi KDV tevkifatının dayanak noktasını oluşturmaktadır. KDV kanununda ilgili hükümlerde vergi sorumlusu açıklanmış olup tevkifat uygulamasının meşruiyeti ortaya konmuştur Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde tevkifata tabi alıcılar, mal ve hizmetler belirtilmiştir. Kamu alacağının güvence altına alınması ve vergide usulsüzlüğün önüne geçmek gibi başlıca amaçları bulunan KDV tevkifatı bazı değişikliklere uğrayarak günümüzde geçerliliğini korumakta ve uygulanmaktadır

Vergi Usul Kanunu Md. 8/2' de vergi sorumlusu kavramı açıklanmış ve vergi sorumlusunun vergi dairesine vergi ödemesini yapmakla sorumlu alan kişi olarak belirtilmiştir. Bu şekilde vergi sorumlusu genel olarak belirtilmiş olup, bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine ödenmesinden mesul kılınanları, birtakım durumlarda vergi borçlusu ile onun vergi borçlarından kendisi ödemekle yükümlü olan kişiyi, birtakım durumlarda ise vergi ödevlerinin kanunlara uygun şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi belirtmektedir. (Gerçek, 2015)

Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiş olan vergi sorumlusu hususu VUK ikinci bölümde mükellef ve vergi sorumlusu başlığında tanımlanmıştır; böylece mükellefin ilgili vergi kanunları hükümlerince kendisine vergi borcu doğacak kişiler olarak belirtilirken vergi sorumlusunun ödeme noktasında idareye karşı sorumlu olan kişi olarak açıklanmıştır.

hükmü ile vergi sorumlusunun asıl vergi borcu olan adına vergi idaresine karşı yükümlüdür.

KDV'de vergi sorumluluğu, KDV'nin vergi dairesine ödenmesinde mal ve hizmet satışında buluna satıcının değil alıcının muhatap alınmasıdır. KDVK Md.9'da izah edilen vergi sorumluluğu fıkra 1'de izah edilen hükmü ile, Türkiye'de yerleşik olmayan ya da ikamet adresi bulunmaması gibi kanunda sayılı şartlarda olan mükellefle ilgili vergi alacağının garanti altına alınması için vergi taraf olanların sorumlu tutulması olarak vurgulanmaktadır.

VUK’ da yer alan madde 11 ile vergi kesenlerin sorumluluğu hükme bağlanmıştır, hükme göre yapılan ödemelerinden vergi kesmek zorunda olanlar verginin uygun şekilde tahakkuk edilişinden ve ödenmesinden ve bu konuyla ilgili tüm ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar. Vergi sorumluluğuna ilişkin vergi tevkifatı, vergi kesintisi ve stopaj ifadeleri kullanılmaktadır. Gelir vergisi kanununda tevkifat ifadesi yer alırken, Katma değer vergisi kanununda vergi kesintisi olarak kullanılmıştır. (İnaltog, 2013)

Vergi sorumluluğuyla Katma Değer Vergisi’nde vergi tevkifatı uygulamasına başvurulmuştur. Katma Değer Vergisi’nde Tevkifat konulu bölümümüzde KDV tevkifatı detaylıca açıklanacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığının her yıl yayımlanan Faaliyet Raporları incelemesi sonucu 2012-2022 yılları arasındaki 10 yıllık KDV gelirleri ve KDV mükellef sayıları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

Tablo 1: Yıllar İçerisindeki KDV Mükellef Sayı ve Tahsilat Miktarı (2012-2022)

YILLAR	KDV MÜKELLEF SAYISI	KDV TAHSİLAT MİKTARI (BİN TL)
2012	2.343.221	53.150.365
2013	2.378.432	61.144.841
2014	2.390.387	66.124.818
2015	2.442.668	79.188.287
2016	2.486.821	91.966.288
2017	2.583.610	106.572.218
2018	2.674.151	128.359.938
2019	2.754.599	144.851.653
2020	2.946.139	164.814.761
2021	3.164.072	271.726.322
2022	3.368.573	497.322.951

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (10 yıllık Faaliyet Raporları)

(<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim Tarihi; 15.07.2023)

Tabloya göre 2012 yılı aktif mükellef sayısı 2.343.221 kişi iken bu 2022 yılı sonunda 3.368.573'e yükselmiştir. 10 yıllık süreçte 1.025.352 yeni mükellefiyet kaydı oluşmuştur. KDV gelirleri kontrol edildiğinde ise 2012 yılı gelirleri 53.150.365 TL iken 2022 yılında bu tutar 497.322.951 TL olarak tahsil edilmiştir. KDV tahsilatındaki artış müttemadiyen devam ederek ilerlemektedir ancak 2021 ve 2022 yıllarından diğer yıllara nazaran daha yüksek bir oranda artış olduğu gözlenmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023)



2. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI VE UYGULAMA ESASLARI

Bu bölümde Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulaması detaylıca açıklanacak olup mal ve hizmetlerin uygulamadaki durumu KDVK çerçevesinde ve KDVGUT'da yapılan değişiklikler ele alınarak incelenecektir.

2.1. Genel olarak Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDV açısından vergi sorumluları vergiye tabi işlemlere taraf olanlar veya ilgili şahıslar olarak belirtilmiştir (KDVK md.9). İlgili kanunda mükellef olan satıcı konumundaki kişiye ulaşılmama tehlikesi bulunmasına karşılık olarak vergi sorumluluğuna yer verilmiştir.

RG, 26.04.2014, Sayı 28983'te yayımlanan mezkûr tebliğde, ilgili tevkifatı uygulamasında KDVK Md. 9'da yer alan mükellefin yerleşiklik ve ikamet durumunun ülke sınırları içinde bulunmaması halinde vergi alacağının ilgili vergi dairesine ödenmesini güvence altına alabilmek adına Maliye Bakanlığı'nın vergi sorumlusunu ödemeye yükümlü kılabilme yetkisinin bulunduğu açıklanmıştır. Bu hükmün yanında bakanlığın gerekli gördüğü hallerde de işleme tarafa olanların da verginin ödenmesi noktasında sorumlu olarak görebileceği belirtilmiştir ayrıca tevkifat uygulamasının mükellefin tercihinin bırakılan bir uygulama olmadığı zorunlu bir yöntem olduğu belirtilmiştir

Bu açıklama ile Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) madde hükmünden aldığı yetkiyle bazı işlemler için tam tevkifat bazı işlemler için ise kısmi tevkifat uygulamaktadır. Tam tevkifata tabi işlemde tevkif edilen vergi satıcıya değil, tamamen alıcı tarafından kesintiye uğratarak toplam vergi alıcı tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenmektedir. Kısmi tevkifatta ise, işleme ilişkin verginin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmı alıcı tarafından tevkif edilmektedir. Tevkifata konu olmayan tutar ise satıcı tarafından hesaplanan KDV olarak ilgili vergilendirme dönemi beyannamesine dahil edilmektedir. Kısmi tevkifatta ise, işleme ilişkin verginin Maliye Bakanlığı'na belirlenen kısmı alıcı tarafından tevkif edilmektedir. KDVGUT ile hangi işlemlerin tam ve kısmi tevkifat kapsamında olduğu belirlenmiştir (Meriç, 2013)

KDV tevkifatı uygulaması mükelleflerin tercihlerine bırakılmış değildir. Maliye Bakanlığınca belirlenmiş ve tevkifat kapsamında olan mal ve hizmetlerde tevkifat uygulaması zorunlu bir uygulamadır, bir diğer açıdan tevkifata konu olmayan işlemler de ise, alıcılar tarafından tevkifat yapılması söz konusu değildir (Demir, 2014)

KDV tevkifatı, mal teslimi veya hizmet ifası bedelleri üzerinden tahakkuk eden vergilerin, mükellef satıcılardan değil alıcı mükellef tarafından kısmi miktarda ya da tam miktardaki tutar üzerinden beyannamesi verilerek ödenmesidir. Tam tevkifatta toplam bedel üzerinden tahakkuk eden verginin tamamı alıcılar tarafından beyan edilip vergi dairesine ödenir, kısmi tevkifatta ise tahakkuk eden verginin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranı alıcılar tarafından, diğer kalan tutar ise satıcı tarafından beyan edilip ödenmektedir.

Tahakkuk eden KDV tevkifatı bakanlıkça belirlenen mükellefler tarafından işlemin yapıldığı dönem içerisinde 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edip belirlenen süre sonuna kadar ödemekle yükümlüdürler. KDV2 olarak da adlandırılan ilgili beyannamenin varlığı sadece ilgili konuda işlemin gerçekleşmesiyle mümkündür.

Verginin tamamı beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir KDV beyanı mükellefiyeti bulunan alıcılar ilgili mal ve hizmete dair indirim konusu yapılabilecekleri KDV tutarlarını KDV beyannamesiyle beyannamesinden indirim konusu yapabilirler (R.G. 24/04/2014 S. 28983)

Toplam KDV tahsilatı tutarları ile KDV tevkifatının toplam KDV gelirleri içerisindeki payını aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Böylece KDV tevkifatı uygulamasının rakamsal karşılığı ortaya çıkmış olacaktır.

Tablo 2: KDV Tevkifatının Toplam KDV İçerisindeki Miktarı (2012-2022)

YILLAR	BEYANA DAYANAN KDV (BİN TL)	KDV TEVKİFATI TAHSİLATI (BİN TL)	TOPLAM KDV TAHSİLİNDE KDV TEVKİFATININ PAYI (%)
2012	51.397.140	1.753.580	3,41
2013	58.759.401	2.385.342	4,06
2014	63.367.517	2.757.301	4,35
2015	75.914.252	3.274.035	4,31
2016	87.861.300	4.104.988	4,67
2017	101.519.010	5.053.208	4,98
2018	122.794.559	5.565.379	4,53
2019	139.226.772	5.624.881	4,04
2020	158.833.609	5.981.152	3,77
2021	261.504.574	10.221.748	3,91
2022	474.438.506	22.884.445	4,82

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (10 yıllık Faaliyet Raporları)

(<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>, Erişim Tarihi; 15.07.2023)

Gelir İdaresi Başkanlığının 10 yıllık faaliyet raporlarının incelenmesi sonucunda 2012 yılında toplam KDV gelirleri içerisinde KDV tevkifatı gelirleri 1.753.580 TL iken 2022 yılında bu tutar 22.884.445 TL olacak şekilde artmıştır. Tutarlar kontrol edildiğinde KDV tevkifatının önemli bir gelir türü olduğu görülmektedir. Toplam KDV gelirleri arasında 2022 yılı itibariyle yaklaşık %5’lik bir yeri olduğu tabloda gösterilmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde RG, 26/04/2014’te yayımlanan mezkûr tebliğ ile açıklanan KDV Tevkifatında tam tevkifat ve kısmi tevkifat detaylıca ele alınacaktır. Ayrıca ilgili tebliğin RG, 21.04.2022, Sayı 31816’da yayımlanan mezkûr tebliğ ile tam tevkifat hususunda, isteğe bağlı tam tevkifat getirilmesi ile yeni uygulama ve kısmi tevkifatta mal teslimlerine bölümüne eklenen demir-çelik sektörüne getirilen tevkifat uygulaması ile değişikliklerle birlikte tevkifat hususu detaylandırılacaktır.

2.2. KDV Tevkifatının Kanuni Temellendirilmesi

KDV tevkifatının uygulamaya konması elbette kanunların izin verdiği ölçüde gerçekleşmektedir. Gerek konu gerek oranların dayanağı kanunilik çerçevesinde uygulamaya konmaktadır. KDV tevkifatının kanuni temellendirilmesinden önce verginin kanuniliği ele alınmalıdır. Verginin kanuni temellendirilmesi Anayasa ile hükme bağlanmaktadır. Anayasa madde 73'te belirtilen hüküm ile verginin kanunilik ilkesi ortaya konmuştur. Anayasa maddesi ile kimlerin hangi amaca istinaden ve hangi kriterlere göre vergi ödeneceği belirtilerek verginin kanuni dayanağı oluşmuştur. Kanunilik ilkesi ile vergilerin ancak kanun ile konulup yine kanun ile kaldırılabilceği hükme bağlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası madde 73'te belirtilen hükmü ile vergilendirmenin temel anayasal ilkeleri ortaya konmuştur. Anayasa madde 73'te vergilendirme ilkeleri düzenlenmiştir. Temel vergilendirme ilkeleri, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin kanıtıdır. Anayasa madde 73'te bu husus da göz önünde bulundurulmalıdır (Billur, 1998).

Vergi Usul Kanunu madde 8'de belirtilen hükümlerde vergi sorumluluğuna değinilmiş ve katma değer vergisinin tevkifatı ile vergin alacağı güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Kanunda belirtilen hallerde ve Maliye Bakanlığı'nın uygun gördüğü durumlarda vergi alacağını vergiye taraf olanlardan ödemeye sorumlu tutabilir. KDV tevkifatı vergi sorumluluğu hususu ile açıklanmakla ve mevzuatta uygulama esasları birtakım değişikliklerde içermesiyle birlikte mezkûr tebliğ ile açıklanmaktadır. İlgili kanunda ise tam ve kısmi tevkifat hususları açıklanmış olup birinci fıkrada ise vergi sorumluluğu ifade edilmiştir.

KDVK yürürlüğe girdiği tarihten günümüze değin devam ettirilen uygulamalar, Maliye Bakanlığının belirtilen kanun hükümlerine dayanarak aldıkları yetkilerle yayımlanan Genel Tebliğ ve Sirküler ile açıklamaktadır. Genel Tebliğler ve Sirküler KV tevkifatı için temel kaynaklar olmakla birlikte mükelleflerin yaşadıkları vergisel problemlerle ilgili vergi dairelerine başvurmaları ve görüş almaları sonucu ortaya çıkan muktezalar (özelgeler), yargı kararları da uygulamaya yön tayin etmektedir (İnalçog, 2013)

2.3. Tam Tevkifat Uygulaması

KDV tevkifatında tam tevkifat uygulaması mükellef olan alıcının verginin tamamını beyan edip ödemesi anlamına gelmektedir. Böylece satıcı olan KDV mükellefinin vergiyi beyan ve ödeme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

KDVGUT'da verginin tamamının tevkif edildiği işlemler belirlenmiştir; buna göre yerleşiklik ya da ikamet Türkiye'de olmaması durumu, serbest meslek kazancına konu faaliyetler ile kazancı elde edenlerin faaliyetleri, iş makinaları vb. gibi ürünlerin kiralama işlemleri reklam verme işlemleri ve isteğe bağlı tam tevkifat işlemleridir. Tam tevkifata dahil işlemlerin neler olduğu ilgili tebliğde sayılmıştır, bu sayılanlar dışına taşınmaz.

2.3.1. Kanunda Belirtilen Türkiye'de Bulunmayanlardan Yapılan Alımlar

İkametgâh ve iş yeri tanımı kanunda belirtilmiş olup hükme bağlanmıştır. Medeni Kanun'da tanımlanan ikametgâh madde 19'a göre yerleşim yeri bir kimsenin devamlı olarak bulunmak için kaldığı yer şeklinde açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 156' ise iş yeri tanımı yapılmış olup kanunda sayılı faaliyetlerin yapıldığı yer olduğu açıklanmıştır.

Kanunda açıkça belirtilen ikametgâh ve iş yeri tanımlarıyla değerlendirilme yapılmaktadır. Belirtilen şekilde, bunların Türkiye dışında bir yer olmasıyla tam tevkifat konusu oluşacaktır.

KDVK belirtilen hükme göre bir hizmetin üzerinden KDV tahakkuk etmesinin şartı hizmetin Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşmesine bağlanmıştır ve yine KDVK hükmüne göre Türkiye'de yapılan ya da yararlanılan faaliyetler Türkiye sınırları içerisinde sunulmuş olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda da KDVGUT'da da hizmetin sağlayıcısının Türkiye'de iş adresinin ya da ikametinin olmaması durumunda bile hizmetten Türkiye'de yararlanılması halinde KDV'ye tabi olacağı açıklanmıştır.

Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi KDV'ye tabidir hükmüyle beraber iş merkezi, ikametgâhı ve iş yeri Türkiye'de olmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile yurtdışından yaptıkları ancak Türkiye'de yararlanılan hizmetler de Türkiye'de yapılmış hizmetler gibi işleme alınarak tevkifat konusuna dahil olacaklardır. Bu hizmetler içinde KDV tahakkuk edecek ve 2 No'lu beyanname ve beyanname sonucu oluşan tahakkuk ödenecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi için hizmetten Türkiye'de yararlanan alıcının KDV mükellefiyetinin olması aranmamaktadır. KDV olmayan yaralanıcılar da faydalandıkları hizmetler için KDV tevkifatı yaparak beyan ve ödeme ile yükümlüdürler. Konu itibarıyla vergiden istisna edilmiş mal ve hizmetlerde ise KDV tevkifatı uygulaması aranmayacaktır.

2.3.2. Tebliğde Belirtilen Serbest Meslek Kazancı Oluşturan Faaliyetler

GVK hükümlerinde yer alan serbest meslek kazancının tanımı yapılarak ilgili faaliyet hükme bağlanmıştır. Bütün serbest faaliyetlerden elde edilen kazancın serbest meslek faaliyeti olduğu belirtilmiştir. Kanunda serbest meslek faaliyeti ise herhangi bir ticari nitelik taşımayan, sermaye ağırlıklı olmayan, faaliyette bulunanın kişisel emeği, mesaisi bilgi ve becerisini içeren faaliyetler olduğu vurgulanmıştır.

Serbest meslek faaliyeti sermaye ağırlıklı olmayıp daha ziyade mükellefin bilgi birikimi, mesleki bilgi ve alanındaki uzmanlığına dayanan, ticari olmayan, bir işverenin bünyesinde olmayan faaliyetler olarak açıklanmıştır. (Vural, 2001).

KDVK md.1 de yer alan hüküm ile serbest meslek faaliyeti KDV'ye tabii olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyetini devamlı olarak yapanların esas olarak KDV mükellefiyeti sağlamaları gerekmektedir. Arızi kazanç olması durumunda KDV mükellefiyeti tesis edilemeyeceği için KDV'ye tabi olunmayacak dolayısıyla tevkifat uygulaması da gerçekleşmeyecektir.

GVK Md.18'de belirtilen mal ve hizmetlerde münhasıran GVK Md. 94'te belirtilen alıcılara karşı hesaplanan KDV, belirtilen alıcılar tarafından beyan edilerek ödenecektir (Ufuk, 2013).

Serbest meslek erbabının faaliyetlerinin GVK' da yer alan faaliyetleri yapması ve ancak GVK 'da sayılı alıcılara satış yapılması halinde bu uygulamadan yararlanırlar hükmü ile ilgili mükelleflerin tevkifat müessesesine uygun olacağı belirtilmiştir. Bu iki şartın da aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. (Ağamoğlu, 2020)

26 Nisan 2014 tarihli KDVGUT'da açıkça belirtilen bir diğer husus ise tevkifat uygulaması işlemi gerçekleşmesi için GVK Md.18'deki işlemleri yapanların, işlemi gerçekleştirmeden önce vergi sorumlusuna (GVK Md. 94'te belirtilenlere) bildirim yapmaları gerekir.

Tevkifat uygulaması sırasında üzerinden hesaplanacak KDV oranı, vergiyi doğuran olay gerçekleştiği tarihte uygulamada olan orandır. Hesaplamalar işlemin gerçekleştiği tarihteki oranlar üzerinden yapılacaktır.

2.3.3. Kiralama İşlemleri

GVK'nın Md. 70'te sayılan mallar ve soyut haklar iktisadi bir işletmeye kayıtlı ise bunların kiraya verilmesi ile elde edilen kira geliri işletmenin ticari kazancı sayılır. Bu şartlar altında kiraya verme işleminin bir ticari faaliyet kapsamında yapılması hizmet ifası olması dolayısıyla kiraya veren KDV hesaplayıp genel esaslara göre beyan edip ödemekle yükümlüdür (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2015)

KDVK'da belirtilen ve Gelir vergisi mevzuatında sayılan kiraya verilmesi faaliyetleri KDV konusuna dahildir. Üzerinden KDV tahakkuk eden belirtilen kiralama faaliyetleri için ticari faaliyet, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olmasalar da işlemler KDV'ye dahil olacaktır. KDVK Md. 17/4'te ilgili kiralama faaliyetlerinden bazılarının vergiden istisna olduğu belirtilmiştir. Belirtilen kiralama işlemlerinin tam tevkifat konusuna dahil olabilmesi için kiralayanın KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kira hizmetinden faydalanacak kiracının ise KDV mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir. İki koşulun da beraber gerçekleşmesi halinde tam tevkifat uygulamasına tabi tutulacaktır. (İnalçog, 2013). Ayrıca kiracının, gerçek usulün dışında basit usul mükellefiyeti olanlar, KDV mükellefiyetinden istisna edilmiş bankalar gibi şirketler, yalnızca KDV'ye konu faaliyetlerinin olduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti açtırarak beyannamesi verenler alıcılar tevkifat uygulamayacaklardır. KDV konusuna giren faaliyetler olduğunda ise KDV beyannamesini işleminin gerçekleştiği dönem için vereceklerdir.

Kiraya verilen mal veya haklar firmanın kayıtlarında yoksa kiraya verilenin taşınabilir ya da taşınamaz olması şeklinde ikili bir ayırım yapılmıştır. Firmaların resmi kayıtlarında yeri olmayan yani iktisadi olarak bağı bulunmayan gayrimenkullerin kiralaması vergiden istisnadır. Ancak iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkuller dışında kalan GVK Md. 70'te ortaya konan malları ile haklarını kiraya verenler kiracıdan kira bedelini tahsil ederken ayrıca KDV'de hesaplayacak ve bunu vergi dairesine mükellef sıfatıyla ödeyecektir. Kiraya veren KDV mükellefi değilse bu durumda KDV hesaplanmayacak

belirli şartlar altında KDV'nin belirlenmiş beyanname ile beyan edilip ödenmesinden kiracı sorumludur. (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2015).

2.3.4. Spor Faaliyetleriyle Meşgul Kulüplerin, Yayım Bedel Hizmetleri, Reklam Faaliyetleri

Gerçek veya tüzel kişilerden KDV mükellefi olanlar veyahut bulunmayanlar mezkûr KDV Uygulama tebliğinde sayılı faaliyetler vb. şekillerde reklamlar vermektedir. Bu faaliyetlerle reklam ya da yayım verme işlemlerinde bulunanlar KDV yükümlülüklerini, bu hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, hizmeti satın alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edeceklerdir. Ayrıca reklam hizmeti alanların basit usul mükellef olması halinde ve faaliyetleri KDV'den istisna edilmiş banka gibi şirketlerin, sadece KDV'ye tabi faaliyetlerin bulunması zamanında beyan veren şirketlerin reklam hizmetine ait KDV, alıcılar tarafından tevkifat uygulanıp ödenecektir.

Aksi düşünülmedikçe reklam gibi tanıtım hizmetlerini satın alan kişi verginin mükellefidir. Reklam hizmetinde bulunanlar kimin reklamını yapıyorsa o alıcıdan satış bedelini alırken KDV'yi toplam satış bedeline dahi ederek vergisel görevlerini yerine getirecektir. Ancak, reklam hizmetini yapan kişinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması halinde vergi, reklamı yapanlar tarafından beyan edilip ödenecektir. Reklam hizmetini yapanın KDV sorumluluğunun doğabilmesi kendisinin gerçek usulde vergilendirilen mükellef olmasına bağlanmıştır. Yani, reklamı verenin KDV mükellefi olması karşısında, reklam hizmetinden faydalananların KDV mükellefiyetinin bulunmadığı süreçte, reklam verme işlemleriyle ilgili KDV'nin tamamı, reklamı yaptıranlarca beyan edilip ödenecektir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2015).

2.3.5. Tam Tevkifat Uygulamasında Mükellef İnisiyatifi

RG 21 Nisan 2022, Sayı 31816 'da mezkûr tebliğ yayınlanan ile mükelleflerin kendi aralarında aldıkları inisiyatife göre alıcıya tam tevkifat uygulanması uygulamaya konmuştur. Böylece KDVGUT kısmi tevkifat bölümünde yer alan bazı teslim veya hizmetlerden oluşan, alıcı olan KDV mükelleflerinin kendi isteklerine bağlı olarak tam tevkifat uygulamasını kullanabilmeleri 01.05.2022 tarihinden itibaren mükelleflere sunulmuştur. KDVGUT'da açıkça belirtilen husus ile ifadesi ile alıcı ve satıcıdan oluşa

tarafların bir anlaşma yapması ve anlaşmadan sonra ise KDV yükümlülüğün bir yıl süre zarfı boyunca alıcıya ait olduğu anlaşılmaktadır.

Alıcı olan mükellefler ilgili sözleşmelerinin bir nüshasıyla birlikte satıcı olan mükellefin ad-soyadı ya da unvanını, bağlı bulunduğu vergi dairesini, vergi kimlik numarasını vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Anlaşılan süre bitiminden önce tarafların sözleşmeden cayması halinde de bu durum vergi dairesine bildirilmelidir. Satıcı ile isteğe bağlı tam tevkifat sözleşmesi yapmayan alıcıların işlemlerine dair yine KDVGUT’ da belirtilen ifadeye göre genel hükümler çerçevesinde işlem yapılacaktır.

İlgili tevkifat uygulaması ile alıcı ve satıcıya düşen beyanname ödevleri bulunmamaktadır. Alıcı indirim konusu yapabileceği tutarları KDV1 ile vererek tevkifat tutarlarını KD2 ile beyan edip ödeyecektir.

Bu uygulama ile satıcıların KDV iade talep etmeleri artış söz konusu olacak ve tebliğin ilgili maddelerinde yer alan esaslara uygun olarak iade talep edebileceklerdir. İsteğe bağlı tam tevkifat uygulaması ile mükellefin vergi uyumunun artırılması hedeflendiği düşünülmektedir.

Bu tevkifat yöntemi ile teslim ve hizmet türleri mükellefin tercihinin bırakılmamış olup KDVGUT’ de sayılanlardan oluşmaktadır. Böylece alıcı ve satıcıdan oluşan tarafların vergilendirilmesinde olası bir karışıklığın önüne geçilmek istendiği düşünülmektedir. Zira yeni uygulamalar da mükellefin vergi uyumu göz ardı edilemez.

Aşağıda verilen tabloda isteğe bağlı tam tevkifatta hizmet ve teslimler belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022);

Tablo 3: İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Hizmet ve Teslim Listesi

HİZMET-TESLİM	TEVKİFAT TÜRÜ	DAYANAK
Hizmet	Ticari Faaliyet, Sınai Faaliyet, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Proje Hizmetleri, Danışmanlık ve Denetim Hizmetler	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Taşıtlarla İlgili 7/10 Oranında Tamirat Hizmetleri	

		R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	5/10OranındaGıdaServis Hizmeti	. R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	9/10 Oranında İşgücü Bulma	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41)
Hizmet	9/ 10 Oranında Bina vb. yapıların Denetimi	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Fason Hizmetiyle Yapılan Tekstil İşleri 7/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41)
Hizmet	Turistik Faaliyetle Meşgul Olan Mağazalara Sunulan Hizmetler 9/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Spor Faaliyetleriyle Meşgul Kulüplerin, Yayım Bedel Hizmetleri 9/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	9/10 Oranında Temizleme- Arındırma Faaliyetleri	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Özel Taşımacılık Faaliyeti	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Tüm Baskı Gelirlerini Oluşturan Faaliyetler 7/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Hizmet	Diğer Hizmetler 5/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Hurdadan Oluşan Külçe Satışları 7/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41)
Teslim	Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Hurda ve Atık Teslimi	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41

Teslim	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırptıntılarında Elde Edilen Hammadde Teslimi	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Pamuk, vb. Ham Ürünlerin Satış İşlemleri 9/10	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Ağaç ve Ağaçtan yapıma Ürünlerin teslimi	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Diğer Teslim Türleri	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41
Teslim	Demir ve Çelik Ürünleri	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022

(https://ebeyanname.gib.gov.tr/KDV_Degisiklikleri_Duyurusu_01_06_2022.pdf, Erişim Tarihi; 15.07.2023)

2.4. Tevkifata Dahil Olan İşlemlerde Kısmi Kısmi Tevkifat Müessesesi

Kısmi tevkifat, üzerinden KDV hesaplanan işlemin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kısmının ilgili işlemlere konu alıcılar diğer kısım ise satıcılar tarafından beyan edilip tahakkuk eden tutarın ödenmesidir.

Kısmi tevkifat uygulaması çerçevesinde KDV tevkifatıyla yükümlü olanlar iki grup halinde belirtilmiştir;

1. KDV mükellefleri,
2. HMB tarafından belirlenmiş alıcılardır.

Kısmi tevkifat uygulaması için mal veya hizmet bedelinin KDV dahil bedeli 2023 yılı itibariyle iki bin Türk lirasını aşmadığı müddetçe mal teslimi veya hizmet ifası üzerinden KDV tevkifatı hesaplanmayacaktır. Belirlenen sınırın üzerindeki tutarın tamamından tevkifat hesaplanacaktır. Kısmi tevkifatta da sınırları satış işleminin bedeli içeren bir husus bulunmaktadır. Belli bir yıl için ya da bir takvim yılı içerisinde geçerli olan tutar aşılmadığında tevkifat uygulanmaz. (KDV Genel Uygulama Tebliği).

KDVGUT'a göre kısmi tevkifat kapsamında yer alan mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinde toplam mal veya hizmet üzerinden hesaplanan KDV maliyetinin hepsi ödenmeyecektir. İlgili işlemler için tebliğin belirlenmiş bölümlerinde açıklanan orandaki kısım alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyanı ile beyan edilerek tahakkuk eden tutar vergi dairesine verilecek, faturada oran üzerinde belirtilen

indirilecek KfV kısım ise satıcılar tarafından 1 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip tahakkuk miktarı ödenecektir. Kısmi tevkifatla yükümlü olanlar ise KDV mükellefleri ile KDV mükellefiyeti olan ya da olmayan HMB tarafından belirlenmiş alıcılar olarak düzenlenmiştir. Kısmi tevkifat, belirlenmiş oranlar üzerinden KDVGUT'da ifade edilen hizmetlerde ve teslimlerde uygulanmaktadır.

Kısmi tevkifat uygulamasında yer alan işlemler ise ifa edilen hizmetlerden ve üretilen mallardan oluşmaktadır. şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

2.4.1. Kısmi Tevkifata Konu Hizmetler

Çalışmanın bu başlığında kısmi tevkifata dahil olan faaliyetlerin hepsi hizmet niteliğindedir ve şu şekilde açıklanmaktadır;

2.4.1.1. Yapım İşleriyle Birlikte Yapılan Mühendislik Hizmetleri-Mimarlık Hizmetleri ve Proje Hizmetleri

Kısmi tevkifatta hizmet başlığında olan Yapım İşleriyle Birlikte Yapılan Mühendislik Hizmetleri-Mimarlık Hizmetleri ve Proje Hizmetleri KDVGUT'a göre; konaklamadan ulaşım kadar birçok yapının oluşması ya üretilmesi yapım işi olarak değerlendirilmektedir. “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 faaliyetler” inşaat işlerinden bağımsız yapılar bile tevkifata tabi tutulmaktadır. Ayrıca “Yapım işleri ile ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler” de bunlara dahildir. Diğer taraftan “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” ifadeleriyle KDVGUT'da açıklanarak ortaya konmuştur.”

Yapım işlerinde KDV tevkifatının doğabilmesi bu hizmetlerin belirlenmiş alıcılara sunulması şartına bağlanmıştır. RG. 26.04.2014 tarihli ve sayı 289983'te yayımlanan KDVGUT (I/C-2.1.3.2.1.1.) bölümünün birinci paragrafında yer alan tevkifat oranı 2/10 iken RG. 27/9/2017 tarihli ve sayı 30192' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel

Uygulama Tebliğinde değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14) ile tevkifat oranı 3/10' a çıkarılmıştır. Son olarak RG. 01/03/2021 tarihli yayımlanan 35 Seri No'lu KDV Tebliğinde belirtilen değişiklikle birlikte tevkifat oranı 4/10'a çıkarılmıştır.

2.4.1.2. Proje Hizmetleri, Danışmanlık ve Denetim Hizmetler

KDVGUT'da ilgili bölümlerinde bahsedilen hizmetin yine aynı tebliğde açıklanan alıcılara sunulmasında belirlenen 9/10 oranında tevkifat uygulanmasını içermektedir.

KDVGUT'da tanımlanan mühendislik faaliyetiyle ilintili alımlarda hizmet tesliminin aynı sıra ifadeleriyle birlikte avukatların hizmetlerinde tevkifat ayrımı yani hangi hizmetin tevkifata dahil olduğu da açıklanmıştır. Şöyle ki;

“Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde verdikleri avukatlık hizmeti tevkifata tabi olmazken danışmalık olarak verdikleri hizmetler tevkifata tabidir.”

Belirtilen hizmetlerde KDV sorumluluğunun doğabilmesi ve bu hizmetlerin belirlenmiş alıcılara sunulması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla bu işlerdeki KDV oranının 9/10'u söz konusu hizmetleri alan belirlenmiş alıcı mükelleflerce ilgili vergi dairesine beyan ederek oluşan tahakkuk miktarı vergi dairesine ödenmektedir.

2.4.1.3. Taşıtlar ve Makinalarla İlgili 7/10 Oranında Tamirat Hizmetleri

Bir işletmenin faaliyetlerini üretimlerini yerine getirebilmek adına bazı demirbaş ya da makine teçhizata ihtiyaç duyulmaktadır. Bu demirbaşlar arızalanma sonucu bakıma ya da onarıma ihtiyaç duymaktadırlar. Firmaların faaliyetlerini yerine getirebilmek için makinaların çalışması ve beklenen işlevi yerine getirmesi gerekir. Bakım onarım tabiri de bir demirbaşın tekrar eski çalışır durumuna getirilmesi demektir.

Önceden kanunla belirlenmiş ya da sayılmış alıcılara ait demirbaşların onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır. Bunların ilk yapımı veya tamamen yenilenmesi ise yapım işi olarak tevkifata tabi olacaktır.

Bakım hizmeti ile ifade edilmek istenen, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların, doğru çalışması için zaman zaman kontrollerinin yapılarak ilgili ekipmanları çalışır halde tutmaktır. Bakım veya onarım zamanında makinelerin çalışması için yapılan parça

değişimleri bakım ve onarım konusunu oluşturur. Onarım olarak açıklanan da makine vb. ekipmanın bozulan parçalarını tamir edilip yeniden kullanımının sağlanmasıdır.

Belirtilen hizmetler ifalarında KDV sorumluluğunun oluşabilmesi ancak belirlenmiş alıcılara hizmet satışı ile mümkündür. Dolayısıyla bu hizmet satışlarında KDV'nin 7/10' u söz konusu hizmetleri alan belirlenmiş alıcılar tarafından 2 No'lu KDV beyanı ile beyan ederek çıkan tahakkuk miktarı ilgili vergi dairesine ödenmelidir.

Daha önceden belirlenmiş hizmetin KDV tevkif oranı RG. 16 Şubat 2021 Tarihli ve S.31397 yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de kısmi tevkifat uygulamalarına ilişkin oran ve kapsam konularında değişiklik yapılmıştır. Değişikliklerin içinde ilgili hizmet türü de 5/10 'dan 7/10'a yükseltilmiştir. Değişiklik 1 Mart 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Alıcılar ilgili tevkifata tabi KDV tutarını beyanı ile süresinde beyan edecek ve oluşan tahakkuk miktarını yine belirlenen süre içerisinde vergi dairesine ödeyecektir

2.4.1.4. 5/10 Oranında Gıda Servis Hizmeti

Bahse konu hizmetlerin tanımlanmış ya da KDVGUT'da ilgili bölümlerde tanımlanmış alıcılara karşı sunulması ile hesaplanan KDV'nin 5/10'u'nun tanımlanmış alıcılarca beyan edilip ödenmesidir.

Yemek servis hizmetleri; belirlenmiş alıcılar arasında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. 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 dâhil işyerlerinde yeme-içme hizmeti teminine imkân veren yemek çeklerinin (karnelerinin-biletlerinin) bedeli üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi olmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacaktır.

Bu hizmetlerde KDV sorumluluğunun doğabilmesi için bunların belirlenmiş alıcılar arasında sayılan idare, kurum ve kuruluşlara sunulması şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla bu işlerdeki KDV'nin 5/10'u söz konusu hizmetleri alan belirlenmiş alıcılar arasında

sayılan idare, kurum ve kuruluşlarca tevkifat hesaplanıp ödenecektir. Geriye kalan kısım ise bizzat bu hizmetleri sunanlar tarafından mükellef olarak beyan edilip ödenecektir.

Örnek: (N) Organizasyon L.T.D. (M) kamu kurumunun özel bir davet ile kuruluş yıl dönümü kutlamasını organize etmek için anlaşmıştır. Kutlamaya dair konaklama ve benzeri hizmetler de yer alacaktır ve davet 3 gün sürecektir. (M), Konaklama için bir pansiyon işletmesi tarafından (N)'ye verilen konaklama, kongre faaliyetleri için kiralama hizmeti vb. benzeri hizmetler üzerinden tevkifat hesaplanmayacaktır. (N)'nin, kutlama için yapılan organizasyonu sebebiyle (M)'ye kesilecek faturada tutar üzerinden hesaplanan KDV 5/10 oranında tevkifat hesaplanacaktır. M ilgili tevkifata tabi KDV tutarını 2 No'lu KDV beyanı ile süresinde beyan edecek ve oluşan tahakkuk miktarını yine belirlenen süre içerisinde vergi dairesine ödeyecektir.

2.4.1.5. 9/10 Oranında İşgücü Bulma

Bünyesinde buluna elemanlarla birlikte bir başka mükellefe sunulan iş gücü bulma hizmetinin ifası olarak belirtilmektedir. Yürürlük tarihi 1/4/2023 olan 46 Seri No.lu Tebliğ ile eklenen paragraf aşağıdaki gibidir;

“PTT AŞ'nin posta işlerinin yerine getirilmesine yönelik olarak; gönderilerin toplanması, yüklenmesi, ayrımı, sevki ve işlenmesi, gönderilerin adresten kabulü, ambalajlanması, ölçüm, tartım ve kayıt işlemleri, dağıtılacak tüm kayıtlı/kayıtsız gönderilerin grup/cihet ayrımı, dağıtım araçlarına yüklenmesi ve boşaltılması, gönderilerin dağıtım ve teslimi, tahsilatlı gönderilerin ücretlerinin tahsili, tahsil edilen ücretlerin idareye teslimi, teslim edilen veya edilemeyen gönderilerin dağıtım alanında veya işyerinde düşüm işlemleri ve benzeri şekillerdeki hizmet alımları bu bölüm kapsamında tevkifata tabi tutulur.”

ifadesi ile PTT A.Ş. tarafından yapılan tüm kargolama ve dağıtım işlerine dair alımlar da tevkifata tabi olduğu açıkça belirtilmiştir.

Bu hizmetlerde KDV sorumluluğunun doğabilmesi bunların belirlenmiş alıcılar arasında ve KDV mükellefleri tarafından alınması gerekmektedir. Dolayısıyla bu faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları iş gücünün sağlanması şeklinde verilen faaliyetlerde 9/10 tevkifat uygulanacaktır. Alıcılar ilgili tevkifata tabi KDV tutarını KDV2 beyanı süresinde vererek oluşan tahakkuk yine belirlenen süre içerisinde vergi dairesine ödeyecektir.

2.4.1.6. 9/10 Oranında Bina vb. yapıların Denetimi

Mahiyeti itibariyle hizmet ifalarının KDV'ye tabi mükellefler ve tanımlanmış mükelleflere karşı sunulmasıyla 9/10 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

Bu hizmetlerdeki tevkifat uygulaması yapı denetim firmalarının sunduğu hizmetler ve su yapıları denetim hizmetlerini içermektedir. Bu hizmetlere ilişkin süreç Yapı Denetimi Hakkında Kanun ve bu kanun çerçevesinde faaliyet gösteren yapı denetim şirketlerinin tabi oldukları yönetmeliğe göre devam ettirilmektedir. (İnaltog, 2013)

2.4.1.7. Fason Hizmetiyle Yapılan Tekstil İşleri 7/10

Bahse konu hizmetlerin KDV'ye tabi mükellefleri ve tanımlanmış alıcılara karşı sunulması halinde toplam hizmet tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin 9/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından beyan edilerek ödenmesi işlemini barındırır.

Tevkifat kapsamına giren fason hizmetinin neler olduğu KDVGUT'da sayılmıştır ve buna göre deri ürünleriyle yapılan fason imalatı, kemer çanta cüzdan, halı, perde gibi tekstil ürünlerinin fason hizmetleri arasında sayılmaktadır.

Fason imalat, imal edilecek mal ile ilgili hammadde ve yardımcı malzemeler başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıran tarafından temin edildiği bir imalar biçimidir.

Fason işler için getirilen sorumluluk hükümleri gereği, fason iş yapan kişi yaptığı işin karşılığı olarak katma değer vergisini hesaplayacak, fakat KDV'nin bir kısmını sorumlu sıfatıyla iş yaptıran kişi tarafından kesilip vergi dairesine yatıracaktır. Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan her türlü yardımcı madde ve malzemeler fasoncu tarafından tedarik edilmesi halinde fason bedeline dahil edilecektir. Fason işlerindeki aracılık hizmetleri de tevkifata tabidir. Fason yaptırılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde her iki aşamada da tevkifat uygulanır.

Daha önceden ilgili hizmetin KDV tevkif oranı RG.16 Şubat 2021 tarihli ve sayı 31397 yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35)'de kısmi tevkifat uygulamalarına ilişkin oran ve kapsam konularında değişiklik yapılmıştır. Değişikliklerin içinde ilgili hizmet türü de 5/10 'dan 7/10'a yükseltilmiştir. Değişiklik 1 Mart 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Alıcılar ilgili tevkifata tabi KDV tutarını beyan ederek oluşan tahakkuk ödenecektir.

2.4.1.8. Turistik Faaliyetle Meşgul Olan Mağazalara Sunulan Hizmetler 9/10

Turizm faaliyetleri ile ilgilenen acenteler aracılığıyla KDV mükellefi olan kişi ya da kurumlara müşteri bulmak ya da müşterileri ilgili şirketlere yönlendirmek üzere yapılan faaliyet ya da hizmetlerdir. KDV mükellefiyeti bulunanlardan tarafından 9/10 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Bu kapsamda hizmetlerden alınan komisyon ve bunun gibi ödemeleri yapan aracı kişilerce hak ediş miktarı üzerinden tevkifat işlemleri uygulanır.

Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik'te yer alan hükümlerde turizm faaliyeti açıkça belirtilmiş olup turistik yer tanımlamasına da yer verilmiştir. Dolayısıyla hizmetin turizm faaliyeti olduğu ya da tesisin turizm tesisi olduğuna dair kesin nitelikleri ilgili yönetmelik ortaya koymaktadır.

Bu hizmetlerin KDV'ye tabi mükellefleri ve tanımlanmış alıcılara karşı sunulması halinde toplam hizmet tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin 9/10 oranında KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından beyan edip ödenmesi gerekmektedir.

2.4.1.9. 9/10 Spor Faaliyetleriyle Meşgul Kulüplerin, Yayım Bedel Hizmetleri

Şirketleşen spor kulüpleri de dahil olmak üzere spor faaliyetleriyle profesyonel seviyede ilgilenen kulüplere ve mezkûr tebliğde sayılmış mükelleflere KDVGUT'da sayılı olan reklam ve sponsorluk hizmetleri verilmesi ve hizmetlerle birlikte isim hakkı geliri elde edilmesi KDV tevkifatına tabidir. Bu hizmetler tanımlanmış ve KDV mükellefi olan alıcılara sunulması halinde 9/10 oranında KDV tevkifatı hesaplanmaktadır.

2.4.1.10. 9/10 Oranında Temizleme ve Arındırma Faaliyetleri

Temizlik ve çevre bakımı hizmetleri kapsamına genelde sokakların park ve bahçelerin temizliği binaların temizliği halka açık kamusal alanların temizliği, karayolları demir yolları gibi ulaştırma kanallarının temizliği gibi faaliyet dahil edilmektedir. Bu faaliyetlerin teminini sağlayan satıcı mükellefler satış bedelleri üzerinden KDV tevkifatı hesaplayacaklardır ancak bu temizlik hizmetlerinin yerine getirilmesinden kullanılan temizlik malzemeleri gibi malzemelerin satın alınması temizlik faaliyeti gibi üzerinden tevkifat hesaplanmayacaktır.

Daha önceden ilgili hizmetin KDV tevkif oranı 7/10 iken RG.16 Şubat 2021 tarihli ve sayı 31397 yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik

Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 35) ile kısmi tevkifat uygulamalarına ilişkin oran ve kapsam konularında değişiklik yapılmıştır. Değişikliklerin içinde ilgili hizmet türü de 7/10 ‘dan 9/10’a yükseltilmiştir. Değişiklik 1 Mart 2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Alıcılar ilgili tevkifata tabi KDV tutarı beyan edilecektir oluşan tahakkuk da ödenecektir.

2.4.1.11. Özel Taşımacılık Faaliyeti

Servis taşımacılığı hizmeti olarak uygulamada olan tevkifat konusu RG.16 Şubat 2021 tarihli ve sayı 31397 yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile ve 01.03.2021 tarihinden itibaren uygulamaya geçecek olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kısmi tevkifat konu ve oranlarında düzenlemeler yapılmıştır. İlgili değişiklikler ile daha önce tevkifat kapsamına dahil olmayan bazı mal teslimleri ve hizmetler eklenmiştir. Uygulamada olan hizmet ve teslimlerden bazılarının da oranları değiştirilmiştir. Servis taşımacılığı başlıklı uygulama yerinin taşımacılık hizmetinde tevkifat işlemleri olarak yenilenerek hem servis taşımacılığı hem de yük taşımacılığı tevkifat konusuna dahil edilmiştir.

KDVGUT’da tevkifata konu olan servis taşımacılığı ve yük taşımacılığı ifade edilen şekilde şöyle ki;

“Servis taşıma hizmeti; personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergâh dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti olarak açıklanırken, yük taşımacılığı ise karayoluyla yapılan yük taşımacılığı hizmeti alımları (kargo işletmeciliği yetki belgesi sahibi mükellefler tarafından yapılan kargo taşıma işleri hariç) girmektedir.”

Servis taşıma işlemleri belirlenmiş ve KDV mükellefi olan alıcılara sunulan hizmetler kapsamında toplam hizmetinde KDV’nin 5/10 ‘u oranında, yük taşımacılığında ise belirlenmiş ve KDV mükelleflerine sunulan karayolu ile yapılan nakliye hizmetlerinde ise tevkifat oranı 2/10 olarak tayin edilmiştir. Alıcılar ilgili tevkifata tabi KDV tutarı KDV beyanı ile süresinde beyan edecek oluşan tahakkuk miktarını yine belirlenen süre içerisinde vergi dairesine ödeyecektir.

2.4.1.12. Her Türlü Baskı Tüm Baskı Gelirlerini Oluşturan Faaliyetler 7/10

Bahse konu hizmet kapsamında belirlenmiş alıcılara verilen; kitap, dergi ve benzeri süreli süresiz yayımların, matbu evrakların baskı ve basım hizmetleri, ciltlenmesi işlemleri, bu

işlemlere dijital baskılar da dahil olmak üzere bu kapsamdaki tüm işlemler KDV tevkifatına dahildir. Bahse konu hizmetlerin teslimi için gerekli olan ara malın temin edilip satıcıya alıcı tarafından sunulması tevkifat konusu dışınsa bir işlem değildir. Aramalı alıcı temin etse de baskı ve basım hizmetleri yine satıcı tarafından sağlandığı için nihai işlem olan hizmet tevkifata tabi olacaktır. Ancak piyasadan hazır şekilde alınan ilgili materyal bahsedilen hizmet dışında olduğu için tevkifata tabi olmayacaktır.

Belirlenmiş alıcılara karşı sunulan baskı ve basım hizmetleri RG.16 Şubat 2021 tarihli ve sayı 31397 yayımlanan tebliğ ile ve 5/10 oranından 7/10 oranına 01.03.2021 tarihinden itibaren uygulamaya konularak değiştirilmiştir. Alıcılar bahsedilen hizmetten faydalandıklarında ilgilin bedelin KDV'si 7/10 oranında tevkif edilerek oluşan tutarı beyan edilerek ödenecektir.

2.4.1.13. Diğer Hizmetler 5/10

İlgili tebliğde belirtilen kamu kuruluşları ile Cumhurbaşkanlığı Kararları ile kurulan KDVGUT'da detaylıca sayılmış olan kamu kurumlarına verilen yukarıda sayılan hizmetler dışındaki hizmetlerin teslimi de 5/10 tevkifata dahildir.

2.4.2. Kısmi Tevkifata Konu Mal Teslimleri

Teslim konusu KDVK' da açıklanmış olup hükme bağlanmıştır. Bu hükümle; üretilen malların kullanımının alıcı ya da alıcı adına yetkilendirilmiş olanlara devredilmesi olarak belirtilmiştir.

Teslim malın üzerinden harcama yapabilme ve üzerinden işlem yapabilme hakkının mal sahibine veya mal sahibi adına işlem yapmaya yetkilendirilmiş kişiye

Bu bölümdeki “teslim” mahiyetindeki işlemler şu şekilde açıklanmaktadır;

2.4.2.1. Hurdadan Oluşan Külçe Satışları 7/10

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

RG. 21/04/2022 tarihli ve sayı 31816'da yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41) ile külçe metal

teslimleri arasına demir-çelik teslimi de eklenmiştir hurdadan elde edilen külçeler ile hurda dışında elde edilen demir çelik ürünleri ve çinko gibi ilgili tebliğde sayılan ürünlerin teslimi bu kapsamda yer almaktadır

Bahsedilen külçe metallerin KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara tesliminde KDV'nin 7/10'u oranında tevkifat uygulanacaktır.

2.4.2.2. Hurdadan Oluşanlar Hariç Bakır Çinko Külçe Teslimi 7/10

Bahse konu olan kurşun, bakır ve çinko alaşım ürünlerin, KDVGUT'da sayılan ürünlerin ve yine aynı belirlenmiş bölümlerinde sayılmış alıcılara, 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanır. KDVGUT' açıkça tevkifata dahil olanlar ve olmayan sayılmıştır.

Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Tesliminde tevkifat oranı 5/10 iken 31 Seri No.lu KDV Tebliği ile değiştirilerek 01/04/2020 tarihinde uygulamaya girerek 7/10 'a yükselmiştir. Belirlenmiş alıcılar tarafından ilgili teslimler beyan edilerek oluşan tahakkuk ödenecektir

2.4.2.3. Hurda ve Atık Teslimi 7/10

Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları ile konfeksiyon kırpıntılarının teslimi KDVK' ya göre KDV 'den muaftır. Ancak mükellefin isteği ile ilgili muafiyetten yararlanmaması halinde bahse konu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulamakla yükümlüdür.

KDVGUT'da yer verilen ifade ile hurda kavramının genel çerçevesi çizilmiştir, buna göre demir vb ürünlerin üretim sırasında ya da kullanım sonrası ortaya çıkan atıklardır.

Belirlenmiş alıcılara karşı sunulan baskı ve bazım hizmetleri 31 Seri No.lu KDV Tebliği ile değişmiştir ve 5/10 oranından 7/10 oranına 01.04.2020 tarihinden itibaren uygulamaya konularak değiştirilmiştir. Alıcılar bahsedilen hizmetten faydalandıklarında ilgilin bedelin KDV'si 7/10 oranında tevkif edilerek oluşan tutarı 2 No'lu KDV beyanı ile beyan ederek oluşan tutarı bağlı bulundukları vergi dairesine ödemekle mükelleftir.

2.4.2.4. Demir Cevheri Dışındaki Ürünlerin Atıkları ile Oluşan Ürünlerin Satışı 9/10

Bahse konu olan malzemelerin işlemlerden geçerek artık kullanılamayacak hale gelmesi ya da atık olması ile ilgi maddelerin üretiminde yardımcı malzeme olarak kullanılması

mümkündür. İlgili teslimin 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 19 Seri No.lu Tebliğ ile bölüm başlığı değişerek konfeksiyon ürünlerinin kullanım sırasındaki parça atıkları eklenmiştir. Bu halleriyle satılan bu maddeler KDV tevkifatı uygulamasına dahil olacaktır. KDVGUT’ da açıklanan ifade ile; demir cevheri dışındaki metal plastik gibi parçaların artıklarını tevkifat uygulamasına almaktadır.

KDV mükellefleri tarafından yukarıda belirtilen ürünlerin, KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılara tesliminde 9/10 tevkifat uygulanacaktır. Bu ürünlerin ithalatlarını yapanlar tarafından teslimlerde tevkifat uygulanmayacaktır. Daha sonraki aşamalarda tevkifat uygulanacaktır.

2.4.2.5. Pamuk vb. Ham Ürünlerin Satış İşlemleri 9/10

Bahse konu teslimlerden olan alan hammaddelerin KGVGUT’ da belirlenmiş bölümlerinde açıkça sayılan alıcılara ve KDV mükelleflerine teslimi 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulamasına dahildir.

KDVGUT’ da belirtilen hükme göre sayılmış pamuk türleri ve pamuktan oluşan mamuller tevkifata dahildir. Bununla beraber sayılmış olan hayvanlara ait post ve derilerin teslimi de tevkifat konusunda dahil edilmiştir.

2.4.2.6. Ağaç ve Ağaçtan yapılma Ürünlerin Teslimi

Bahse konu ürünlerin teslimi ağaç ürünlerini işleme endüstrisinde kullanılan ve hammadde niteliğinde olan her türlü ağaç ve ağaçtan elde edilen marangozluk ürünlerinin teslimi KDV tevkifatı uygulamasına dahildir. Bahse konu ürünlerin ithalatçıları ya da tebliğde sayılı kamu kurumlarınca temin edilmesi halinde tevkifat hesaplanmayacaktır. Bu teslimlere ilişkin düzenlenen faturada ithal edildiklerine dair ibaresinin yazılması gerekmektedir. Ayrıca ürünlerin ithal ürün olduklarını gösterir fatura ve gümrük evraklarına dair bilgiler de satış faturasında yer almalıdır.

KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından belirtilen ürünlerin satışlarında 5/10’u oranında tevkifat uygulanır.

2.4.2.7. Diğer Teslimler 2/10

KDVGUT’da ilgili bölümde zikredilen müdürlüğüne yapılan teslimlerin ve mezkûr tebliğde bahsedilmeyen ürün teslimlerinin satışında hesaplanan KDV üzerinden 2/10 oranında KDV tevkifatı hesaplanarak beyan ve ödeme işlemleri gerçekleştirilir.

2.4.2.8. Demir-Çelik Ürünlerinin Teslimi

Demir çelik alaşımları güçlü materyalleri içermesi sebebiyle birçok sektörde hammadde olarak kullanılmaktadır. İnşaattan otomotiv sektörüne kadar geniş bir yelpaze içerisinde bulunan demir-çelik ürünleri birim ve miktar olarak dünya da ve haliyle ülkemizde de çok fazla kullanılan bir üründür. İlerde sektör bazlı incelemede detaylı olarak değinilecektir. Ülkemizde son dönemlerde kullanım miktarları artmış bulunmaktadır.

Daha önce tevkifat kapsamında yer almayan Demir-Çelik ürünleri RG.21.04.2022 tarihli s. 31816’da yayımlanan tebliğ ile KDVGUT’da önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de Demir-Çelik sektöründeki ürünlerin tesliminin tevkifat kapsamına alınması olmuştur. KDVGUT’ da açıklanan bu düzenlemeye göre; demir çelik ürünleri ve yine bu ürünlerin hammadde olarak kullanılmasıyla elde edilen ürünler ithalat olarak alınıyor ya da ilk üreticiden alınıyorsa tevkifat dışındadır.

İthalatçılar tarafından yapılan teslimlere ilişkin düzenlenen faturada firmalar satış faturalarının üzerinin ürünlerin ithal edildiğine dair ibare ekleyerek gümrük fatura bilgilerini eklemelidirler.

Demir çelik ürünlerini ithal eden satıcılar ile fabrika satışlarıyla imalatatta bulunanların ilk tesliminde tevkifat uygulamayacaktır. Bu süreçten sonraki tüm aşamalar tevkifat uygulamasına tabidir. İthalatatta bulunanlar ve cevherden üretim yapan fabrikalar satışlarına muhakkak içerisinde bulunduğunu arz eden bir şerh düşmelilerdir, bu şekilde alıcı da tevkifat uygulanmama sebebini de görebilecektir. Mükellefler bu usule uymak zorundadır.

01.05.2022 tarihinde uygulamaya konan demir-çelik sektörü tevkifat yükümlülüğü bu tarihten kısa bir süre sonra RG. 25.10.2022 tarihli ve s. 31994’ de yayımlanan tebliğ ile 01.11.2022 ‘de uygulamaya konmak üzere 4/10 KDV tevkifat oranı 5/10’a yükseltilmiştir. KDV mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tarafından belirtilen ürünlerin tesliminde KDV tevkifat oranı 5/10 oranında uygulanacaktır.

3. BÖLÜM: DEMİR-ÇELİK SEKTÖRÜNE GETİRİLEN KDV TEVKİFATI İNCELEMESİ VE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Demir-Çelik sektörünü ele aldığımıza sanayi sektöründe temel bir ürün önemli bir girdi kabul edilen demir çelik, üretim ve tüketim seviyesiyle devletlerin ekonomik güçlerini fazlasıyla etkilemektedir. Dolayısıyla gelişmişlik düzeyini belirleyen ürünlerden biri olan demir-çelik ürünleri birtakım kontrollere ve aynı zamanda desteklerle üretilmektedir. Sektörün büyüklüğü ve paydaşlarının fazla olması beraberinde sektörün büyümesinde ya da sektör katılımcılarının aralarındaki rekabet etme gücünde de birtakım sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunlar kimi zaman sektörün kendi problemleri olabilirken kimi zaman da dış etmenlerden kaynaklı olmaktadır. Vergisel ekonomik ve siyasi tüm sorunlardan fazlasıyla etkilenen sektörün üretimi sekteye uğrayabilmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde demir-çelik sektörünün dünyadaki ve Türkiye’deki güncel durumu rakamsal olarak da sunularak sektörün durumu ortaya konulacaktır. Sektörün dünyadaki ve Türkiye’deki sektör payı da raporlar eşliğinde sunulacaktır. Demir-Çelik sektörünün önemini ortaya koyabilmek adına sektörü regüle eden mevzuata da değinilecektir. Sektöre dair mevzuatla birlikte Türkiye görünümünde önemli bir husus olan sektörün vergilendirilmesi hususu da detaylıca anlatılacaktır zira KDVGUT’da önemli değişiklikler yapılmış olup bunlardan birisi de Demir-Çelik ürünlerine RG.21.04.2022 tarihli ve s. 31816’de yayımlanan tebliğ ile KDV tevkifatı getirilmesi hususudur. gerek mükellef gerek iş hacmi olarak çok fazla unsuru etkileyen sektörün vergilendirilmesindeki amaç ve sonuçları değerlendirilecektir. Yayımlanan tebliğler incelenip açıklanarak ortaya konacaktır. Sektörün finansal ve iş yükünün büyüklüğü ve etkisi düşünüldüğünde yeni bir vergi uygulamasının getirilmesi vergi idaresi ve mükellefler açısından nasıl etki oluşturduğu da konu ile ilgili mükellef tarafından talep edilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından cevaplanarak yayımlanan özelgeler incelenerek değerlendirilecektir. Çalışmamızda KDV tevkifatına dair kanunlar özelgeler gibi kanuni dayanaklarla birlikte teorik çalışmalara literatür taraması yapılarak yer verilmiştir. Vergi gelirleri, mükellef sayıları ve sektöre dair tablo ve grafiklere yer verilerek ikincil veri yöntemiyle çalışma tamamlanmıştır.

3.1. Demir Çelik Sektörü Genel Görünümü

Demir çelik sektörüne ait veriler ve güncel durumların ortaya konduğu bu bölüm sektöre giriş niteliğindedir. Bu bölüm gerek Türkiye bazında gerek uluslararası sektör bazında demir-çelik eğilimlerini ortaya koymaktadır. Sektörün üretim seviyesi ve sektörün büyüklüğü ya da büyüme oranları, demir çelik sektörünün temel özellikleri, ulusal ve uluslararası demir-çelik tüketimi, ithalat ve ihracat oranları açıklanmaktadır.

Demir çelik ürünlerinde üretim yıllardır değişime uğrayarak gelmiştir. Günümüz koşullarında Türkiye’de esas olarak iki yöntem ile üretilmektedir. Bunlardan bir tanesi demirden ham çelik üretimi diğeri ise hurda metallerden ham çelik üretimidir. Bu farklı yöntemlerle demir bulunan cevherlerin kireç taşı ve kok ile yüksek fırınlarda eritilerek demir cevherinin temel hammadde olarak elde edilmesinden sonra belirli aşamalardan sonra ham çeliğin üretilmesi olan Bazik Oksijen Fırınlı Sistem (BOF Sistemi’dir. Hurda metali çelikhane vasıtasıyla işleyerek ham çeliğin üretildiği “Elektrik Ark Ocaklı Sistem (EAO Sistem)” ve hurda metali indüksiyon ocağı vasıtasıyla işleyerek ham çeliğin üretildiği “İndüksiyon Ocaklı Sistem (İO Sistem)” olarak adlandırılmaktadır (Türkiye Sınai Kalkınma Bankası, 2018).

Uluslararası standartlarda bir yapı ya da mühendislik ve inşaat malzemesi kullanımı olarak ekonominin temel yapıtaşlarından, faaliyetlerinden birini oluşturmaktadır. Çelik; otomobiller, ulaşım yollarından olan demiryolu, petrol ve doğalgaz boru hatları, binalar, asansörler, metrolar, tüneller, köprüler, evlerde ofislerde temel eşyalardan olan beyaz eşyalar, kargo gemileri, birçok cerrahi ekipmanlar gibi hayatın her safhasında kullanılan geniş bir ürün tedarikini ya da temel kaynağını oluşturmaktadır. Sadece tek bir formda karşılaşmadığımız çeliğin, farklı şekillerde, farklı kimyasal yapılarıyla ve farklı çevresel unsurlarıyla 3.500’den fazla çeşidi üretilmiştir. Modern çelik ürünlerinin yaklaşık %75’i son 20 yılda oluşturulduğu ortaya konmuştur. Örneğin, otomobiller, daha dayanıklı ancak geçmişe göre yaklaşık %35 daha hafif olan modern çeliklerden üretilmektedir. Çeliğin kimyasal yapısı incelendiğinde, hammadde olarak demir ön plana çıkmaktadır. Demir, demir cevherinden oksijen ve diğer safsızlıkların ortadan kaldırılmasıyla oluşturulur. Demir; karbon, geri dönüştürülmüş çelik ve az miktarda diğer elementlerle birleştiğinde ise çelik haline gelir. Sonuç olarak çelik için, %2’den az karbon ve %1’den az manganez

ile eser miktarda oksijen, fosfor, silikon ve kükürt içeren bir demir ve karbon alaşımıdır denebilir. (World Steel Association, 2021)

Kimyasal yapısı incelendiğinde güçlü manyetik özelliği olan çelik, kullanıldıktan ya da tüketim tarihine erişildikten sonra ortaya çıkan atıkların da geri dönüştürülmesi kolay olan bir üründür. Çeliğin yapısal özellikleri, çeliğin kaç kez geri dönüştürüldüğüne bakılmaksızın değişmeden kalabilmektedir. Bu özellik sebebiyle, geri dönüştürülmüş hurda çelik kullanımı da oldukça yaygındır. Günümüzde kullanılan çeliğin yaklaşık %80-90 oranında geri dönüştürüldüğü bilinmektedir. Yüksek geri dönüşüm oranına rağmen, artan küresel talebin karşılanması amacıyla çelik üretiminin artmaya devam etmesi beklenmektedir.

Çelik sektörü hem Türkiye bazında hem de diğer ülkeler incelendiğinde yüksek büyüme ivmesi olan bir endüstridir. Araştırmalar, giderek artan dünya nüfusunun taleplerini karşılamak adına çelik kullanımının ilerleyen yıllarda düzenli olarak artacağı yönünde sonuçlar ortaya konmaktadır (World Steel Association, 2021)

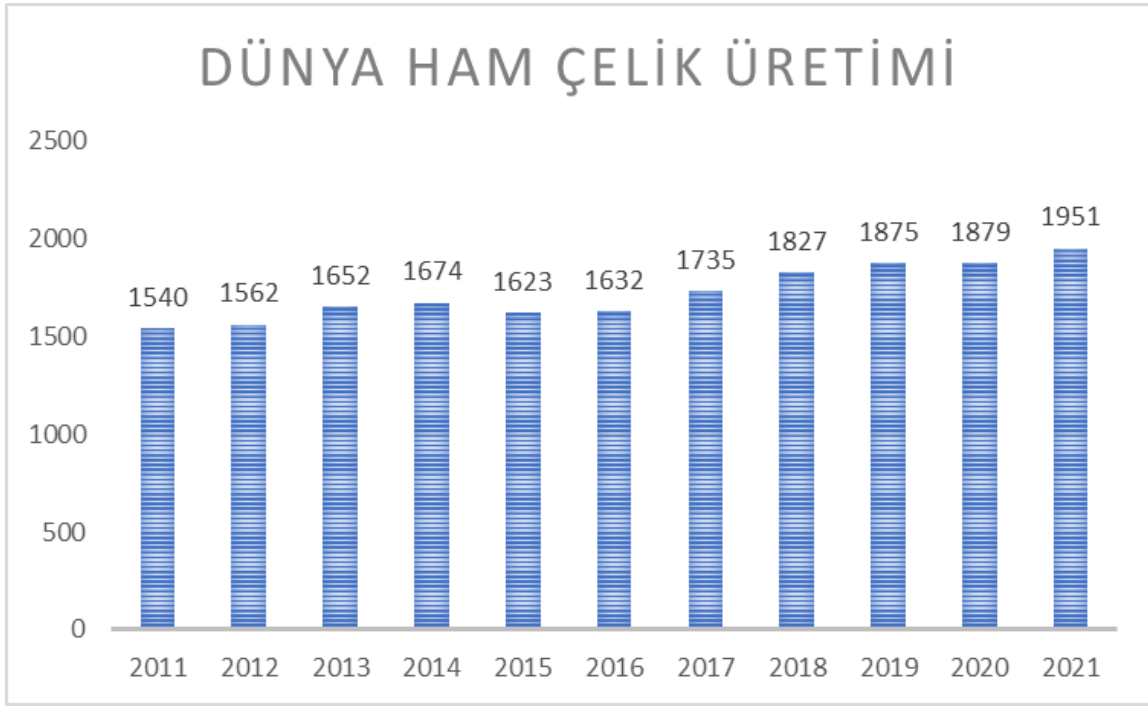
Dünya Çelik Birliği için 2019 yılında hazırlanan raporda 2020 yılı verilerine göre çelik ürününün kullanım alanları şöyledir;

- Bina ve altyapı ürünleri %52
- Mekanik ekipman %16
- Otomotiv %12
- Metal ürünler %10
- Diğer Ulaşım Ekipman %5
- Elektrikli Ekipman %3
- Ev Aletleri %2

Gelişen dünya şartlarında 2020 yılı itibarıyla yukarıda görüldüğü gibi çeliğin kullanım alanları incelendiğinde küresel çapta üretilen çeliğin büyük bir oranı %52'si yapı ve altyapı sektörlerinin taleplerini karşıladığı görülmektedir. Oranlar göstermektedir ki ilgili sektörü bu sektörlerdeki herhangi üretim artışının etkilediğini ve doğrudan küresel olarak çelik sektöründe bir artış oluşturmaktadır.

Dünya Çelik Birliği tarafından 2019 yılında hazırlanan raporda demir çelik sektörünün diğer sektörlerle direkt etkisi ortaya konarak ifade edilmiştir: 2017 yılında 2,5 trilyon USD satışları olan ve 500 milyar USD fayda sağlayan demir çelik sektörün küresel bazda 6 milyonu aşkın kişiye istihdam sağlanmıştır. Sektörün direkt olmasa da etkilerinden

bazıları şunlardır; demir çelik endüstrisindeki 1 USD'lik faaliyetin diğer sektörlerin üretimini etkilemesiyle, 2.5 USD'lik katma değer sağladığı ortaya konmuştur. Böylece demir-çelik sektörün dünya genelinde 1,2 trilyon USD'den daha yüksek bir değer sağladığı raporla belirtilmiştir. Direkt ve dolaylı etiklerden kaynaklanan ek gelirler 1,1trilyon USD değerinde ek değer sağladığı ve küresel çapta 49,3 milyon insana istihdam sağladığı ortaya konmuştur.

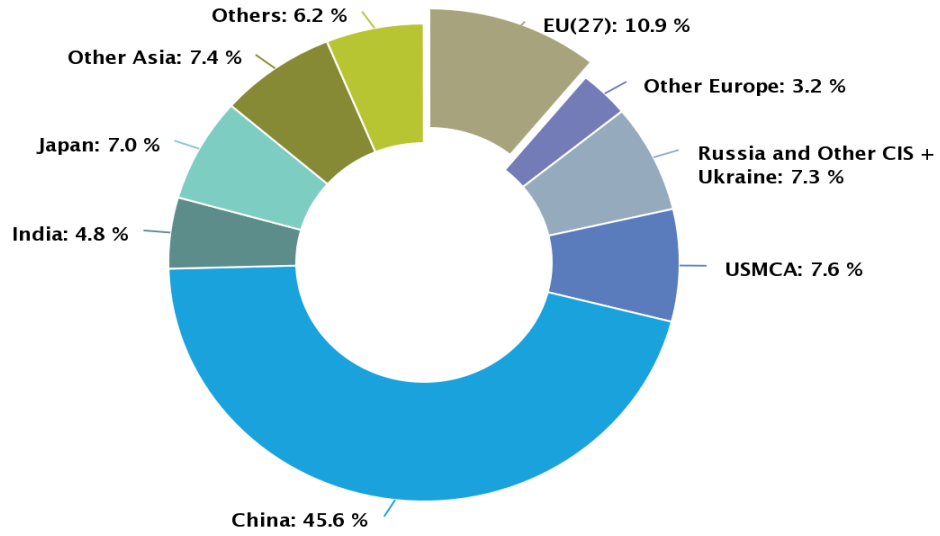


Grafik 1: Dünyadaki Toplam Çelik Üretim Miktarı 2011-2021 (Milyon Ton)

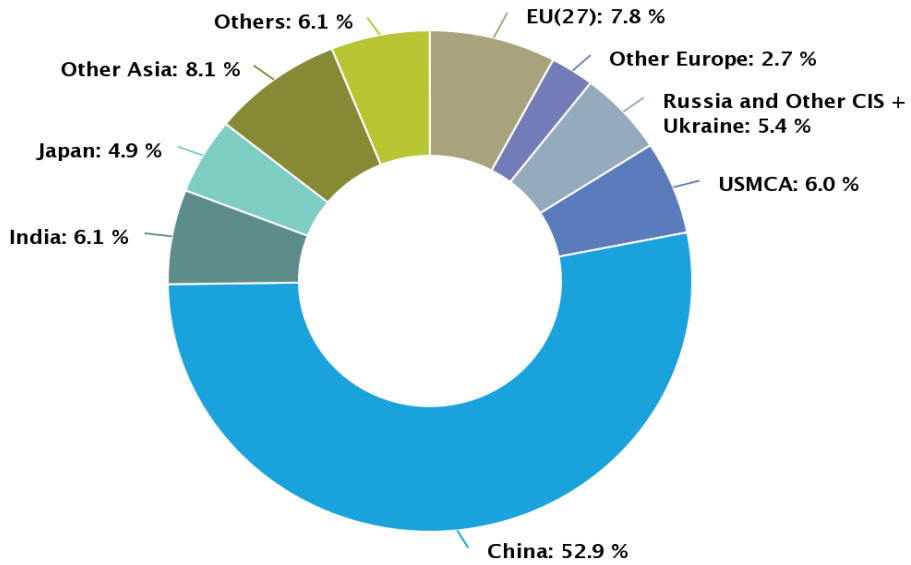
Kaynak: Dünya Çelik Birliği, 2022 (<https://worldsteel.org/steel-topics/statistics/world-steel-in-figures-2022/> Erişim Tarihi 12.08.2023)

Dünya toplamında çelik üretiminin üretimi ve kullanımına dair coğrafi dağılım Dünya Çelik Birliği'nin 2011 ve 2021 yılları karşılıklı olarak gösterilerek 2022 yılı raporlarında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. 2011 yılında 1.540 milyon ton olan çelik üretimi 10 yıl sonra 2021 yılında 1.951 milyon tona yükselmiştir.

2011 (1 540 Milyon Ton)



2021 (1 951 Milyon Ton)



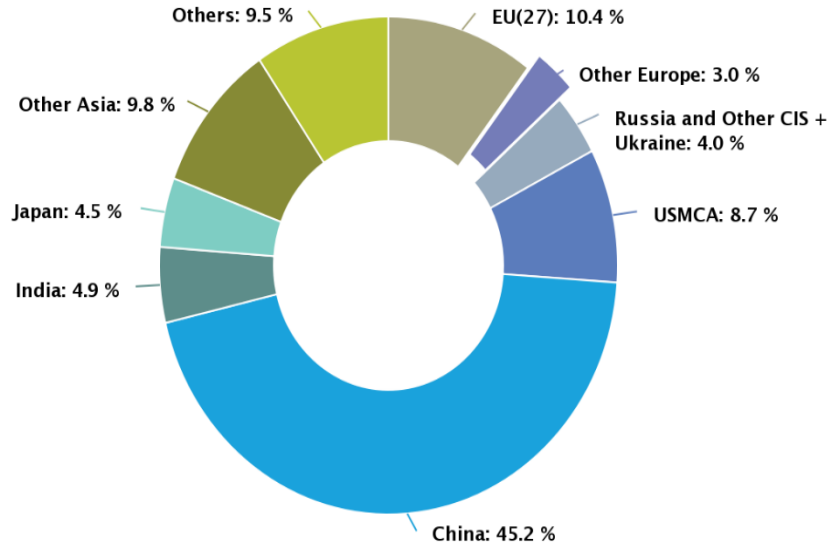
Grafik 2: Dünya Çelik Üretiminin Coğrafi Dağılımı 2011- 2021

Kaynak: Dünya Çelik Birliği, 2022

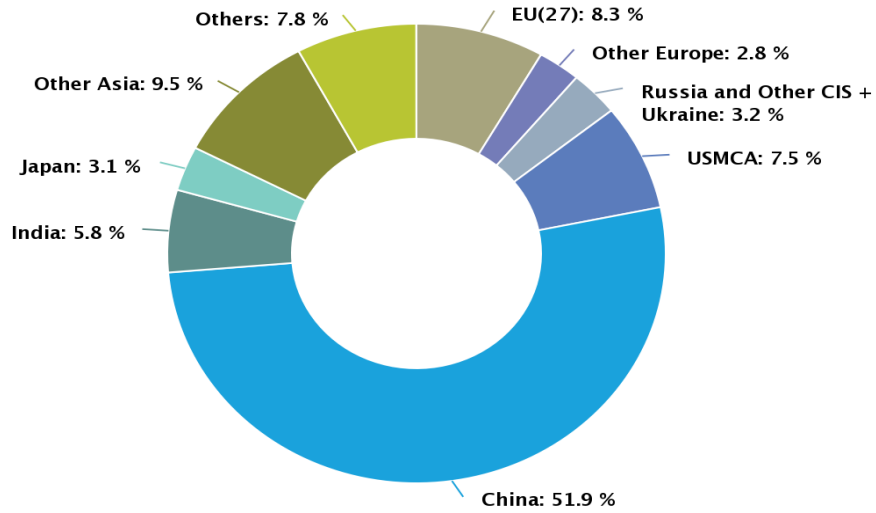
Dünya çelik üretiminde de 2011 yılında Asya ülkelerinin ön plana çıktığını görmekteyiz. Çin 2011 yılında dünya oranı %45,6 ile en yüksek üretim payıyla dünya çelik ihtiyacını karşılarken 2021 yılında da bu durum değişmemiştir ve dünyadaki çelik endüstrisi için

bu oranı %52,9'a artırarak yüksek payını korumuştur. Bununla beraber, Hindistan %6,1, Japonya %4,9 yüksek bir oranla dünya çelik üretimini sağlamaktadırlar. 2021 yılı itibariyle dünya ham çelik üretiminde önemli bir paya sahip olan Türkiye ilk 10 ülke içinde 40,4 milyon ton çelik üretim miktarıyla yedinci sıradaki yerini devam ettirmektedir.

2011



2021



Grafik 3: Dünya Çelik Tüketiminin Coğrafi Dağılımı 2011-2021

Kaynak: Dünya Çelik Birliği, 2022

Grafik 3’ de belirtilen çelik tüketiminin coğrafi dağılımları gösterilmiştir. 2011 ve 2021 yılları olarak verilen grafikler on yıllık karşılaştırma çalışmasını da ortaya koymaktadır. Dünya çelik tüketiminde Asya ön plana çıkmaktadır. Asya ülkelerinin toplamı ise 2021 yılında % 64,4 ile dünya sıralamasında iken 2021 yılında daha da artarak %70,3 ile en yüksek tüketim payına sahiptir. On yıllık çizelge içerisinde Avrupa ülkeleri Amerika, Meksika ve Kanada’nın tüketim payının azaldığı gözlemlenmektedir. Çin %51,9 oranla en yüksek tüketim payına sahiptir. Bununla birlikte Japonya %3,1, Hindistan %5,8 Avrupa ülkeleri olarak belirlene oran ise %8,3 ile tüketim de yerlerini devam ettirmektedirler.

Tablo 4: Başlıca Çelik Üreten Ülkeler Sıralaması 2021 ve 2020 (Milyon Ton)

Sıra No	Ülke	2021	2020
1	Çin	1032.8	1064.7
2	Hindistan	118.2	100.3
3	Japonya	96.3	83.2
4	ABD	85.8	72.7
5	Rusya	75.6	71.6
6	Güney Kore	70.4	67.1
7	Türkiye	40.4	35.8
8	Almanya	40.1	35.7
9	Brezilya	36.2	31.4
10	İran	28.5	29.0
	Toplam	1624.3	1591.5

Kaynak: Dünya Çelik Birliği, 2022 (<https://worldsteel.org/steel-topics/statistics/world-steel-in-figures-2022/> Erişim Tarihi 12.08.2023)

Dünya çelik üretiminde 2021 yılında ilk on ülke arasında olanlar listelenmiştir. 1032. 8 Milyon ton ile Çin birinci sıradadır. Çin’i 118.2 milyon ton ile Hindistan ve 96.3 Milyon ton ile Japonya takip etmektedir. 2022 yılına göre sıralamada bazı değişiklikler olmuştur. 2020 yılında ABD listede 3. Sırada iken 2021 yılına yerini Japonya’ya bırakmıştır. Rusya 6. sırada yer alırken Güney Kore listesinin 5.sırada yer alıyordu. 2021 yılı ile Güney Kore 6. Sıraya yükselmiştir. Türkiye ise 2021 yılı itibarıyla 35.8 Milyon ton çelik üretimiyle 8. sırada yer alırken 40.4 Milyon tonluk üretim ile 7. sıraya yükselerek dünya çelik endüstrisinde önemli bir konumda olan yerini yükselterek üretime devam etmiştir.

Tablo 5: Dünya Çelik Sektörü İthalatçıları ve İhracatçıları 2021 (Milyon Ton)

Sıralama	Çelik İhracatı Ülkeler	İhracat Miktarı	Sıra	Çelik İthalatçı Ülkeler	İthalat Miktarı
1	Çin	66.2	1	AB (27)	48.1
2	Japonya	33.8	2	ABD	29.7
3	Rusya	32.6	3	Çin	27.8
4	Güney Kore	26.8	4	Almanya	23.3
5	AB (27)	26	5	İtalya	20.8
6	Almanya	23.9	6	Türkiye	16.2
7	Türkiye	22.1	7	Tayland	15.7
8	Hindistan	20.4	8	Meksika	15.1
9	İtalya	17.2	9	Güney Kore	14.1
10	Ukrayna	15.7	10	Polonya	13.7

Kaynak: Dünya Çelik Birliği, 2022 (<https://worldsteel.org/steel-topics/statistics/world-steel-in-figures-2022/> Erişim Tarihi 12.08.2023).

Çelik üretimiyle elbette ülkeler sadece kendi taleplerini karşılamayıp ürünleri ihraç etmekte. Dünya ihracat listesine bakıldığında en yüksek üretim payına sahip ülke olan Çin 2021 yılında 66.2 Milyon ton çelik ihracatı ile birinci sırada diğer ülkelerin taleplerini karşılamaktadır. Böylelikle dünya çelik piyasasında Çin'in büyük ve etkili bir yeri olduğu ortaya konmaktadır. Bu durum aynı zamanda Çin'in sektörel oyun kurucu ya da önemli bir söz sahibi olduğunu göstermektedir. Japonya 33.8 milyon ton ile ikinci sırada yer alırken Rusya 32.6 milyon ton ile dünya çelik ihracatı listesinde üçüncü olarak yerini almıştır. Türkiye ise 22.1 milyon ton çelik ihracatı ile yedinci sırada küresel pazarda yerini almaktadır. Yukarıda bahsettiğimiz demir çelik üretiminde 40.4 Milyon ton ile Türkiye'de çelik üretiminin olduğu belirtilmişti. İhracat rakamı olan 22.1 milyon ton ile Türkiye'nin ürettiği çeliğin yaklaşık %50'sinin ihracat olarak diğer ülkelere satışının yapıldığı görülmektedir. Dünya çelik ithalatı listesine bakıldığında ise Avrupa Birliğinin 48.1 milyon ton çelik ithalatı ile birinci sıra da yer aldığı görülmektedir. Avrupa birliği ülkelerini 29.7 milyon ton ile Amerika Birleşik Devletleri takip etmektedir. İhracat tutarında birinci sırada yer alan Çin'in ise ithalat listesinde 27.8 ile üçüncü sırada olduğu ortaya konmuştur. Türkiye ithalat listesinde de ilk on ülke arasındadır. 16.2 milyon ton

ile Türkiye altıncı sırada yer alarak dünya çelik sektöründe yer önemli bir yere sahip olduğu çalışma raporlarında gösterilmiştir.

Dünya Çelik Birliği (worldsteel)'in açıkladığı 2023 yılı haziran ayı verilerine göre, dünya ham çelik üretimi, 2022 yılı haziran ayına kıyasla %0,1 azalışla 158,7 milyon ton, yılın ocak-haziran döneminde ise %1,1 düşüşle 943,9 milyon ton seviyesinde gerçekleşti. Yılın ilk 6 ayında, Çin'in ham çelik üretimi, 2022 yılının aynı dönemine kıyasla %1,3 oranında yükselişle 535,6 milyon tona çıkarken, listenin ikinci sırasında olan Hindistan'ın ham çelik üretimi %7,4 yükselişle 67,9 milyon ton, Japonya'nın çelik üretimi ise %4,7 oranında düşüşle 43,8 milyon ton oldu.

3.2. Türkiye'de Demir Çelik Sektörüne Bakış

Demir Çelik sektörünün gelişimi Türkiye'de Cumhuriyetin ilk yıllarından beri önemli bir endüstri olarak önemini korumaktadır. 1960 tarihlerinden bu yana devlet elinden özel sektörde de demir çelik üretimi hız kazanmıştır. Tesislerin çalışmasıyla birlikte üretici sayılarında artış olmaya başlamıştır böylece sektörde rekabet ortamı da oluşmaya başlamıştır (Türkiye Çelik Üreticileri Derneği, 2023)

Türkiye Çelik Üreticileri Derneğinde (TÇÜD) yayımlanan çelik haritasındaki bilgilere göre ülkemizdeki çelik üreticileri Tekirdağ, Kocaeli, Çanakkale, Bursa, Bilecik, Bolu Zonguldak, Bartın, Karabük, Hatay, Osmaniye, İzmir, Samsun, Kırıkkale ve Sivas illerinde olduğu görülmektedir. Tesisler ağırlıklı olarak kıyı bölgelerinde kurulmuştur.

Dünya Çelik Birliği'nin yayımladığı son 2021 raporuna göre Türkiye 40.4 milyon ton demir-çelik üretimi ile dünya üretim zincirinde önemli bir yer almaktadır. Dünya çelik üretimi listesinde yedinci sırada yer alan Türkiye üretimini her yıl artırarak devam etmektedir. Yayımlana ihracat rakamları kontrol edildiğinde 2021 yılı itibarıyla 22.1 milyon ton çelik ihracatı ile Türkiye dünya çelik tedarikinde de önemli bir rol almaktadır. Çelik ihracatı listesinden dünyadaki ilk on ülke arasındaki listede yer alarak yedinci sıradadır. Dünya çelik talebini önemli ölçüde karşılayan Türkiye altmış bine yakın insanı istihdam etmektedir. Sektörün ülke ekonomisinde payı yüksektir.

TÇÜD verilerine göre Türkiye'nin ham çelik üretimi 2023 yılı haziran ayı verileri 2022 haziran ayı verilerine göre %1,5 oranında bir düşüş ile üretim 2,9 milyon olarak gerçekleşti. 2023 yılı ilk altı aylık verilere göre ise çelik üretim miktarı %16,3 oranında düşüşle yaklaşık 15,9 milyon ton üretimde gerçekleşmiştir.

Çelik üretiminde nihai çelik tüketimi 2023 yılı haziran ayında, 2022 yılı haziran ayına oranla %27,4 artarak 3,3 milyon ton ilk altı aylık dönemde ise %15,8 artış ile 19,9 milyon ton olarak gerçekleşmiştir.

Çelik üretiminde ihracat verilerine göre ise, haziran ayı çelik ürünleri ihracatında bir azalış söz konusudur, çelik üretimi %40,8 oranında düşüşle 875,9 bin ton, ürünlerin ekonomik değer bazında ise %52 düşüş ile 740 milyon Amerikan doları olmuştur.

İlk altı aylık dönemin ihracat verileri kontrol edildiğinde ise, 2022 yılı haziran ayına oranla çelik ürünleri ihracatı, miktar bazında %46,5 düşüşle 4,5 milyon ton, ekonomik değer bazında ise %52,5 düşüşle yaklaşık 3,9 milyar Amerikan doları olarak gerçekleşmiştir.

Çelik üretiminde Türkiye ithalat verileri incelendiğinde 2023 yılı haziran ayı 2022 yılının haziran ayına göre %12,1 artışla 1,5 milyon ton, ekonomik değer açısından ise, %9,6 azalışla 1,3 milyar Amerikan doları olarak gerçekleşti.

İlk altı aylık dönem ithalat verileri incelendiğinde, 2022 yılı haziran ayına oranla Türkiye çelik ithalatı, %23 artarak 9,5 milyon ton, ekonomik değer bazında ise %4,3 oranında bir düşüşle 8,1 milyar Amerikan doları seviyesinde gerçekleşmiştir.

Çelik endüstrisinde Türkiye'nin dış ticaret dengesi verileri incelendiğinde 2022 yılının ilk altı aylık döneminde %96,7 olan ihracat rakamlarının ithalat rakamlarını karşılama oranı 2023 yılının ilk altı aylık döneminde %47,9 oranında azalış gerçekleşmiştir.

2022 yılı ilk altı ayında (ocak-haziran) ham çelik üretimi 19 milyon ton dünya ham çelik üretimi listesinde 8. sırada olan Türkiye, 2023 yılının ilk altı aylık döneminde %16,3 oranında azalış ve 15,9 milyon ton ham çelik üretimi ile Vietnam'ın ardından üretim miktarı en fazla düşen ülke olarak, listede İran ve Brezilya'nın da ardından 10. sırada yer aldı. Dünyada ham çelik üretimi %1,1 düşüşe uğramıştır. Böyle bir dönemde Türkiye çelik sektörünün ham çelik üretiminin %16,3 oranında azalması, sektörün dünya çelik sektöründen negatif yönde etkilendiği ve ayrıştığı ortaya çıkmıştır. Ayrıca çelik üretimi %16,3 oranında düşüş yaşarken, 2023 şubat ayından yaşanan büyük deprem felaketi sonucu deprem bölgesinde yapılan inşaat faaliyetlerinin de etkisi ile, ülkedeki iç piyasada çıkan yüksek talep artışı sonucu, ilk altı aylık dönem olan ocak ve haziran dönemi çelik tüketimi %15,8 oranında artmıştır. Böylece çelik ithalat miktarının %23 oranında artması, yurt içindeki ihtiyacı yurt içi üretiminin karşılamadığını bu durumun üretimin aleyhine

olduğunu ve yine üretimin ithalat yolu ile karşılandığını göstermektedir. Bu durum ülke ekonomisine olumsuz sonuçlar katmaktadır.

2023 yılı ilk altı aylık dönemde, çelik ihracat oranı %46 azalış gösterirken, ithalat oranının %23 oranında artış göstermesi 2022 yılının ilk altı aylık döneminde %96,7 olan ihracatın ithalatı karşılama oranının 2023 yılı ilk altı ayında %47,9 seviyesine kadar düşürdüğü açıklanmaktadır. Yılın ilk altı aylık döneminde, filmaşın ürününün ithalatının %82,5 oranında artışı demir çelik sektörünün filmaşın gibi uzun ürün ithalat oranlarında %43,4 artış gözlemlendi. Türkiye filmaşın gibi uzun ürün ürünlerde net ihracatçı konumundadır. ithalatın çok fazla artışı sektörde olumsuz bir hava oluşturmuştur.

Düşen enerji maliyetleri sayesinde rekabet güçleri artan Çin, Hindistan, Güney Kore ve Endonezya gibi Asya ülkelerinin, Türkiye'nin başta Avrupa olmak üzere, geleneksel pazarlarındaki paylarını giderek artırarak, çelik ihracatımızı azaltmaları ve aynı zamanda Dampingli ve kalite olarak düşük olan demir çelik ürünlerini Türkiye'ye yönelik yükselen ithalat miktarının önüne geçilerek engellenilmesi ve demir çelik sektörünün ihracat oranlarının eski yüksek oranlarına çıkarılması için, pek çok gelişmiş ülkenin uyguladığı koruma önlemleri gibi önlemlerin ülke idaresince ivedilikle yürürlüğe konulması düşünülmektedir. Böylece hem demir çelik sektöründe dış ticaret süreci hem de ülkenin ekonomik refahı olumlu yönde ilerleyecektir (Türkiye Çelik Üreticileri Derneği, 2023)

3.3. Demir-Çelik Endüstrisinde Sektörel Mevzuat

Firmalar bağlı bulundukları sektöre ya da endüstri ağına göre birtakım kurallara tabi olmaktadır. Firmaların tesis kurmasından vergi faaliyeti açmasına kadar birçok alandan sektörün bağlı bulunduğu kanunlar yönetmeliklere göre işlem yapmaları gerekmektedir. Fiziki şartlarla beraber ülkemizde bazı mal ve hizmetlerin üretimi, teslimi, ithalat ve ihracatı devlet izinlerine tabidir. Üretim malzemelerin türü miktarı dahi bu izinlere tabi olurken çizilen kurallar aşılmamalıdır. Aksi takdirde firmalar ve yetkilileri cezai işleme muhatap olacaklardır.

Hammaddesi demir cevheri olan metal ürünleri imalatı yapan firmaların demir malzemesi için arama işlemlerinin yapılması ruhsata tabidir. Bu ruhsatın firmalara verilmesi için başvuru yapılmalıdır. Başvuru firmalar tarafından ilgili kurum olan T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına bağlı Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne yapılmaktadır. Başvurunun uygun görülmesi için şartlar ve ödeme miktarları 3213 sayılı Maden Kanunu''

ile “Maden Kanunu’nun I (A) Grubu Madenleri ile İlgili Uygulama Yönetmeliğinde belirtilmektedir (Atak & Bekci, 2022)

Demir çelik sektöründe özellikle imalat yapan firmaların birtakım faaliyet belgelerine ya da yeterlilik belgelerine ihtiyaçları bulunmaktadır. faaliyet gösteren firmalarda yaygın olarak kullanılan metal hurdaların ithalatına ve denetimine ilişkin usul ve esaslar ise T.C. Ticaret Bakanlığınca uygulamaya konan “Çevrenin Korunması Yönünden Kontrol Altında Tutulan Metal Hurdaların İthalat Denetimi Tebliği (Ürün Güvenliği ve Denetimi: 2021/23)” ile hükme bağlanmıştır. Bahse konu tebliğde yer alan metal hurdaları, T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından “Metal Hurda İthalatçı Belgesi” alma şartıyla metal hurdanın işlemiden geçerek farklı ürünlere dönüşmesiyle yapılan üretim maksadıyla

T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından “Geçici Faaliyet Belgesi” ya da “Çevre İzin ve Lisans Belgesini” sanayiciler temin etmektedirler. (Atak & Bekci, 2022)

3.4. Demir Çelik Sektöründe Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Demir çelik sektörü tıpkı diğer sektörlerde faaliyet gösteren firmalar gibi birtakım vergi kurallarına tabidir. Bu kurallar zaman içerisinde değişme uğramış ya da çerçevesi genişletilmiştir. Verginin anayasal bir zorunluluk olduğu ve kanuni temellendirmeler ile uygulanıp ya da yürürlükten kaldırıldığına değinilmiştir. Bu bölümde demir çelik sektöründe faaliyet gösteren firmaların vergi mükellefiyeti incelenecek olup sektöre getirilen vergilendirmeler detaylıca açıklanacaktır.

Öncelikle ilgili sektörün gelirlerinin kazanç unsuru olarak kontrol edildiğinde GVK Md. 37’de belirtilen hükme binaen sektörde faaliyet gösteren mükellef üreticilerin faaliyeti ticari kazanç olarak adlandırılmaktadır ve mükellefler bu hükme göre vergi ödevlerini yerine getirmektedir. Diğer bir husus ise demir çelik sektöründe faaliyet gösteren tüzel kişiliklere sahip firmaların vergi mükellefiyetidir. Kurumlar Vergisi Kanunun (KVK) ilk maddesinde yer alan hüküm açıkça belirtmektedir ki kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançları kurum kazancı olarak nitelendirilmektedir ve yine aynı kanunun altıncı maddesi hükmüne göre kurum kazancı tespitinde GVK’nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri geçerlidir ve böylece firmaların demir çelik üretimi faaliyeti ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Demir çelik sektöründeki üretim faaliyeti, ticari faaliyet sayılıp ticari kazanç olarak vergilendirildiği için GVK'nın "Ticari Kazanç Tarifi" başlıklı 37. "İndirilecek Giderler" başlıklı 40. ve "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41. maddeleri ile KVK'nın "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddeleri "İndirilecek Giderler" başlıklı 8. ve "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11. maddeleri demir-çelik sektörünün vergilendirilmesini açıklamaktadır. Demir çelik sektörü üreticilerinin ulusal pazardan satın aldıkları hurda metaller açısından Gelir Vergisi GVK Md. 9'da açıklanan "Vergiden Muaf Esnaf" başlığı çerçevesinde vergiden muaf esnaftan hurda metal alımlarında "Vergi Tevkifatı" yapılmasına ilişkin Md. 94/13 hükmü ile üretimin niteliği çerçevesinde yine aynı Kanun'un 23/3 maddesinde düzenlenen "Ücretlerde İstisna" hükümleri önem arz etmektedir (Atak & Bekci, 2022).

Demir çelik sektöründeki firmaların faaliyetleri yukarıda değinilen kanun maddeleri hükmünce ticari kazanç olarak nitelendirilmektedir. Ticarin vergilendirilmesi de firmaların tüzel ya da şahsi kişiliklerinin türüne göre bağlı bulunduğu kanun çerçevesinde işleyecektir. Örneğin tüzel kişilikleri olan Anonim şirket ya da Limited şirket gibi firmaların ticari kazançları Kurumlar Vergisi Kanuna göre değerlendirilecektir. Şahıs şirketleri ise Gelir Vergisi Kanuna göre değerlendirilecektir. Ticari kazançların yıllık ya da üçer aylık dönemlerde beyan edilmesi KVK ya da GVK hükmünce hesaplanacaktır. Kanunen kabul edilen giderler ve edilmeyen giderler ilişkin başlıklar ilgili kanunlarda düzenlenmiş olup nihai kar üzerinden vergi tahakkuk edecektir.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisiyle birlikte çalışmamızın asıl konusunu oluşturan KDV tevkifatına ilişkin sektörün KDV yükümlülüğü de açıklanacaktır. Demir çelik sektöründe diğer sektördeki kazançlar gibi KDV'ye tabidir. Faaliyetleri sonucu ortaya çıkan KDV durumları her ay düzenli olarak beyan edilmektedir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) madde 1'de belirtilen hükümle birlikte Türkiye'de yapılan mal ve hizmetin KDV'ye tabi olacağı açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla sektördeki mükellefler alış ve satışlarını faturalandırarak her ay ilgili muhasebe kayıtlarıyla KDV çalışmalarını yapmalıdırlar. Ortaya çıkan bilanço ile vergi ödemesi ya da vergi devriyle aylık beyanlarını bildirmelidirler.

Demir çelik sektöründe KDV işleyişi henüz bir tevkifat yükümlülüğü getirilmeden önce 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmî Gazetede 2007/13033 sayılı bakanlar kurulu kararı ile mal ve hizmetlerdeki üçlü KDV oranı geçerliydi. Demir çelik ürünleri de ilgili

karara istinaden %18 KDV oranı ile alınıp satılmaktaydı. Mükellefler toplam mal bedeli üzerinden %18 KDV uygulayarak satışlarını gerçekleştirmekteydi. Bu oranlarda 7 Temmuz 2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazetede 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2007/13033 sayılı bakanlar kurulu kararı ile değişiklikler yapıldı, ileride detaylıca değinilecektir. Herhangi bir tevkifat yükümlüğü bulunmayan alıcılar verginin tamamını satıcıya ödemekte idi. Satıcı mükellef alıcıdan tahsil ettiği KDV tutarının tamamını hesaplanan KDV olarak 1 No'lu KDV beyanına kaydederek vergi dairesine beyan etmekteydi. Alıcı mükelleflerin ise aldıkları ürünlerin KDV toplamının tamamını indirilecek KDV olarak 1 No'lu beyanlarına işleyerek vergi dairesine sunmaktaydı. Böylece alıcı ve satıcı arasında vergisel ödevler bu şekilde ilerlemekteydi.

Herhangi tevkifat kapsamında yer almayan demir çelik ürünleri RG.21.04.2022 tarihli ve sayı 31816 yayımlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41)” ile KDVGUT’da önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri de demir çelik sektöründeki ürünlerin tesliminin tevkifat kapsamına alınması olmuştur. Sektörde KDV tevkifatı hem alıcılar hem de satıcılar için önemli bir değişiklik sunmuştur.

Demir çelik sektörüne tevkifat getirilmesinin idare tarafından sektörün kontrol edilmesi ve kayıp kaçağın önüne geçilmesi şeklinde düşünülmektedir. Vergi tevkifatında vergi alacağının korunması esas amaçtır.

Vergi tevkifatı uygulaması esasen kazanç vergileriyle ilgilidir ve verginin idare tarafından erken tahsil edilmesi, vergi güvenliğinin sağlanması ayrıca vergilendirme işlemlerin basitleştirme amacıyla uygulanmaktadır. KDV tevkifatı uygulaması da vergi güvenliğini sağlamaya amacı taşır, KDV tevkifatının, bilinen tevkifat uygulamasından bir diğer farkı da verginin erken tahsilinin sağlanmasıdır (Akyol, 2008)

Demir çelik sektöründe vergisel bazı sorunlar bulunmaktadır, bazı mükelleflerin vergi ödememek için ya da daha az vergi ödemek adına birtakım usulsüz yollara başvurdıkları belirlenmiştir. Sektördeki firmaların bu eğilimlerinin bazı sebeplerini ortaya koymak gerekirse; Hurda, demir ve kömür gibi hammaddelerin yurtiçinde yetersizliği sebebiyle ithalatın yüksek olması, üretim safhasında gerekli olan enerji ve enerji maliyetlerinin yüksek olması ve sektördeki diğer aktörlerin sayısının fazla olması ve bu durumun fiyat rekabetinde olumsuz sonuçlar doğurması ve daha düşük kaliteli ve dampingli ürün ithalatında yeterince önlem alınamaması sektördeki maliyeti artırmaktadır (KPMG

Türkiye, 2021). Vergi ödememek adına mükelleflerin girişimde bulundukları bazı yollar ise şu şekilde sayılabilmektedir.;

- Sektördeki hammadde ürünlerinin tesliminde faturanın içeriğinin hurda satışı olarak düzenlenerek KDVGUT'da da açıklanan hurda ve atık tesliminin KDV'den istisna olması hükmünden faydalanılmaya çalışmaları,
- Hurda tesliminde KDV istisnasından vazgeçen mükelleften KDV'li alım yaparak alıcının indirilecek KDV tutarını artırarak ödenecek KDV tutarını düşürmeye çalışması,
- Sektörde satışların miktarları yüksek olduğu için bu durum yüksek tutarları oluşturmaktadır bu da beraberinde satıcıya yüksek KDV tutarı oluşturmaktadır, mükellef bu faturayı ödememek adına faturasız işlem yaparak KDV tutarını azaltma çabaları,
- Demir çelik sektöründe faturasız elde edilen ürünlerin sahte fatura yoluyla faturasız alışın sonradan fatura edilmesi yöntemi de kullanılmaktadır. Böylece alış maliyetlerini düşürüp daha yüksek tutardan satarak karlılığı artırmak amaçlanması,
- Demir çelik sektöründe piyasa araştırmaları sonucu elde edilen verilerde ithal edilen hurdanın işlemlerden geçirildikten sonra satılması gerekmektedir. İthal hurda metalin yüksek maliyetli olması, iç piyasaya doğrudan satılması ticari hayatın akışına uygun görülmemektedir. Yani ithal edilen hurdanın direkt piyasa dağıtımı firmalar açısından maliyetli olacaktır zira firmaların hurdayı işlemek için tesislerinin olması gerekmektedir. Bahse konu faaliyetlerde bulunduğunu iddia ederek bu şekilde belgelendirme- faturalandırma yapılması sektörün problemlerindendir (Atak & Bekci, 2022).

Demir çelik sektörünün yukarıda değinilen sektörün genel sorunları ve mükellefin vergi yükünden uzaklaşmak için yöneldiği durumlar vergi alacağının tahsilinde sorunlar orta koymaktadır. Denetimin artırılmasıyla verginin tahsili güvence altına alınabilmektedir. Bununla birlikte vergi tevkifatı uygulaması da bir güvenceye alma yöntemidir. Alıcı ve satıcı için her iki tarafa da sorumluluk yükleyen KDV tevkifatı idarenin yükünü bir nebze de olsa azaltıp sektörün denetimini kolaylaştıracaktır.

3.4.1. Demir-Çelik Külçelerinin Teslimi

41 Seri No'lu tebliğde açıklanmış demir çelik ürünleri ve yine aynı tebliğde sayılmış belirlenmiş alıcılar ile KDV mükelleflerine, tesliminde, 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanmakta olup, 41 No.lu Tebliğin 3'üncü maddesi ile I/C-2.1.3.3.1.1. ve I/C-2.1.3.3.1.2. bölümlerindeki “çinko” ibarelerinden sonra gelmek üzere “demir-çelik,” ibarelerinin de bu bölüme eklenmesi ile, “külçe demir-çelik” teslimleri de “Külçe Metal Teslimlerinde KDV Tevkifatı” bölümüne göre tevkifat kapsamına alınmıştır.” (R.G. 21.04.2022 S. 31816, 2022)

Bahse konu teslimlerde demir çelik ürünlerini ithal edenler ile ilk üreticilerin yapmış oldukları satışlar ya da teslimlerde KDV tevkifatı uygulanmaz ancak bu teslimlerden sonraki diğer aşamalarda demir çelik ürünleri KDV tevkifatına tabidir.

İlgili tebliğde tevkifat kapsamına giren ürünlerle ilgili külçeye dahil olanlar belirtilmiştir böylece hurdalardan elde edilen külçeler ile bunlardan üretilmeyen demir çelik, çinko gibi ürünler külçe olarak nitelendirilmektedir.

3.4.2. Demir Çelik Ürünlerinin Teslimi

Demir çelik sektöründeki ürünlerin işleminden geçirilmiş ve farklı formlarda birden fazla çeşitliliği bulunmaktadır. Bu durumda hangi ürünlerin tevkifata tabi olduğunun izah edilmesi gerekliliğini doğurmaktadır. Tebliğde belirtilen ifade ile; demir çelik ürünleri ve yine bu ürünlerden elde edilen ürünlerin tesliminde tevkifat uygulanacağı belirtilmiştir. İthalatçılar tarafından yapılan teslimler tevkifata konu olmadığı için satış yapıldığında düzenlenen faturada ilgili durumu belirtmek adına “Teslim edilen mal doğrudan ithalat yoluyla temin edildiğinden tevkifat uygulanmamıştır.” ibaresi ve ithalat yapıldığına dair ilgili ithalatın evrakları ve beyannamesi bilgileri yazılmalıdır.

İlk üretim yapanlar mükellefler de satış yapıldığında düzenleyecekleri faturada teslimde ilk üretici tarafından yapıldığına dair belirtilmiş ibare ekleyerek tevkifatsız bir şekilde teslimlerini yapmalıdırlar.

Tebliğde hangi ürünlerin tevkifat kapsamına girip hangi ürünlerin bu kapsamda olmadığına dair olan açıklamada belirtilmiştir.

“Cevherden, hurdadan veya diğer hammaddelerden üretilen demir çelik ve alaşımlarından mamul her türlü uzun (çubuk, inşaat demiri, profil, kangal demir, filmaşın, tel, halat, hasır, boru, lama vb.) veya yassı (levha, sıcak haddelenmiş yassı

ürünler, soğuk haddelenmiş yassı ürünler ve kaplanmış yassı ürünler vb.) demir-çelik ve alaşımı ürünler girmektedir. demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya_kapı, kapı kolu, köşebent, vida, somun, vida soketi, dübel, kilit, çivi, flanş, maşon, dirsek, kanca, menteşe, yay, bilya, rulman, zincir vb.) teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.”

Bu kapsamda, üzerinden şekillendirme ya da farklı bir işlemle farklı bir ürün elde edilmesi sonlanmış yani nihai ürün olarak kullanılacak ürünlerin örneğin; çivi, kapı kolu, köşebent gibi ürünlerin tevkifat dışında, ancak hala üzerinde bükme, kırpmaya ya da kesme suretiyle yapılacak işlemlerden sonra farklı bir fiziki ürün olarak kullanılacak demir çelik ürünlerinin örneğin; demir, çubuk, hasır gibi ürünlerin ise tevkifata tabi tutulacağı anlaşılmaktadır. Demir-çelik külçeleri ve demir-çelik ürünlerinin satışlarında ürünlerin tevkifata tabi tutulmasıyla KDV beyannamelerinde açıkça belirtilmek için tevkifat kodları getirilmiştir (Ertekin, 2022)

İlgili tebliğle getirilen yenilikler ve değişiklikler aşağıdaki tabloda toplu bir şekilde gösterilmiştir;

Tablo 6: Demir Çelik Sektöründe Tevkifata Tabi Ürünle ve Tevkifat Oranları

SIRA	TEBLİĞ	TEVKİFATA TABİ ÜRÜNLER	TEVKİFAT ORANI
1	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41	Tüm hurda ve mamüllerinden elde edilen emir çelik ürünlerinin teslimi	7/10
2	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41	Demir çelik külçelerinin hurda metaller dışında elde edilenlerinin ithalatçı ya da ilk üreticilerinin tesliminden sonraki safhaların teslimi	7/10
3	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41	Demir çelik ürünleri ve bunların işlenmesiyle oluşan alaşımlarından elde edilen ürünlerin ithalatçıların yaptığı teslimlerden sonraki aşamalarda teslimler	4/10
4	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41	Cevherden elde edilen ürünlerin üreticilerin yaptığı teslimlerden sonraki teslimler	4/10
5	R.G.21.04.2022 Tarih S. 31816 Tebliğ Seri No:41	Demir çelik ve yine bunların hammadde olarak kullanıldığı ara maddelerden oluşan malların teslimi	4/10

Kaynak: R.G 21.04.2022 Tarih ve S.31816 Tebliğ Seri No: 41

(<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220421-15-1.htm> Erişim tarihi: 14.08.2023)

41 Seri No'lu tebliği ile getirilen bazı değişikliklerden biri de isteğe bağlı tam tevkifat uygulamasıdır. Bu uygulama kapsamına demir çelik ürünleri de dahil edilmiştir. Tebliğin ilgili bölümünde isteğe bağlı tam tevkifat uygulaması şu şekilde açıklanmıştır;

“Mükellefler, yazılı bir sözleşme düzenleyerek bir yıl süreyle anlaştıkları satıcı mükelleflerden, Tebliğin (I/C-2.1.3.2.) ve (I/C-2.1.3.3.) bölümlerinde belirtilen işlemlere (Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) bölümü ile (I/C-2.1.3.3.7.) bölümündeki

işlemler hariç) ilişkin alımlarında tevkifat sorumluluklarının bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, hesaplanan KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Bir yıllık sürenin bitimini izleyen yıllarda uygulamaya devam edilmesinin istenmesi halinde sözleşmenin aynı süreyle yenilenmesi gerekir. Bir yıllık süre dolmadan söz konusu uygulamadan vazgeçilmesi mümkün değildir. Alıcı mükellefler, söz konusu sözleşmelerin bir örneği ile bu kapsamda işlem yapacak satıcı mükelleflerin bilgilerini (adı soyadı/unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, sözleşme uygulama dönemi), işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce liste halinde bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Sözleşmelerin feshedilmesi, tadili vb. durumların da işleme ilişkin KDV beyannamesinin verilmesinden önce bağlı oldukları vergi dairesine bildirilmesi gerekir.”

isteğe bağlı tam tevkifata konu mal teslimi ya da hizmet ifalarında (tebliğde sayılan yukarıda değindiğimiz mal ve hizmet türleri) alıcı ve satıcılardan oluşan tarafların kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerle alıcı mükellef belirledikleri satıcılardan alışlarının KDV tevkifatının tamamından sorumludur. Alıcı mükellef

01.05.2022 tarihinden itibaren yürükte olan demir çelik sektöründeki KDV tevkifatı uygulamasında da bazı değişiklikler yapılmıştır. Tebliğden kısa bir süre sonra 25.10.2022 tarihli ve 31994 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile 01.11.2022 ‘de uygulamaya konmak üzere 4/10 KDV tevkifat oranı 5/10’a yükseltilmiştir;

Dolayısıyla yukarıda belirtilen 4/10 KDV oranı olarak görülen tüm oranlar 25.10.2022 tarihli Resmî Gazete ’de yayımlanan tebliğ ile 01.11.2022’ye kadar uygulamada kalmıştır.

Demir çelik sektöründeki KDV oranı %18 olarak uygulanmakta ve %18’lik KDV oranı üzerinden 5/10 üzerinden tevkifat uygulanmaktaydı. Ancak 7 Temmuz 2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazetede 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2007/13033 sayılı bakanlar kurulu kararı ile KDV oranlarında değişikliğe gidilmiştir, yapılan değişiklikle;

- %18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranı %20’ye

Karara Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için uygulanmakta olan %8 KDV oranı %10’a, yükseltilmiştir. (T.C. Resmi Gazete (32241,07 Temmuz 2023).) Böylece demir çelik sektöründe uygulanan %18 KDV oranı %20 olarak uygulanmaya başlamıştır. Tevkifatlarda yeni KDV oranından hesaplanmaktadır.

KDV tevkifatı uygulamasıyla beraber demir çelik sektöründe iade mekanizması da başlamıştır. Satıcı mükellef tevkifat uygulayarak teslim ettiği ürünlere istinaden KDV iadesi alabilmektedir. KDV iadesi ile de istersen nakit iade olarak vergi dairesinden tahsil edebilir dilerse de dairenin vergi alacaklarına karşı mahsup yoluna gidebilir. Ancak iade rakamının miktarına göre uygulama farklılıkları getirilmiştir. İlgili tebliğle mahsuben iadelerde bir tutar sınırlaması olmaksızın vergi inceleme raporları Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ve teminat istenmeden iadeler kabul edilmektedir. Ancak nakit iade durumlarında şartlar şöyledir; 10 Bin TL'yi aşmayan nakit iadelerde, teminat, YMM raporu, vergi inceleme raporu istenmeden iade yerine getirilir. 10 Bin TL üzerindeki nakit iade taleplerinde ise YMM raporu aranmaktadır. Bu aynı zamanda mükelleflerin mahsuben ve 10 Bin TL altındaki nakit iade işlemlerini Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM' de yapabileceğini ancak 10 Bin TL üzerindeki nakit iade işlemleri için SMMM'lerin dışında bir YMM ile iade işlemlerinin yapılmasını zorunlu kılmıştır.

3.5. Demir Çelik Sektöründe KDV Tevkifatına Dair Özelgeler

Demir çelik sektörüne R.G 21.04.2022 Tarih ve S.31816 yayımlanan 41 No'lu Tebliğ ile KDV tevkifatı uygulanacağı yayımlanmış ve kısa bir süre içerisinde 01.05.2022 tarihinde uygulamaya konmuştur. Bu kadar kısa süre içerisinde mükelleflerin duruma uyum sağlamalarının kolay olmadığı ve gerek teknik yapıları gerek vergisel anlamda bilgilerinin bu duruma hazır olmadığı düşünülmektedir. Her ne kadar tebliğde tevkifata tabi ürünlerle ve mükelleflerle ilgili bilgiler verilse de sektörün büyüklüğü ve ürün çeşitlerinin fazla olması sebebiyle birtakım belirsizlikleri de beraberinde getirmiştir.

İlgili tebliğde tevkifatın konusuna giren ürünlerin kapsamı ve açıklanan örneklerin yetersizliğinden kaynaklı bazı ürünlerin tesliminde tevkifat hesaplanıp hesaplanmayacağı konusunda belirsizliklerden dolayı farklı ürün fiyatlarıyla yapılan teslimler haksız rekabet ortamı oluşmuştur. Bu belirsizlikler dolayısıyla mükelleflerin bakanlıktan özelge taleplerinde artış olacağı düşünülmektedir (Ertekin, 2022).

Çalışmamızın bu bölümünde ilgili sektördeki mükelleflerin özelge talepleri ve bakanlığın özelge yanıtları incelenecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığın internet sayfasından yayımlanan özelgeler kontrol edildiğinde tevkifatın uygulanmasından bugüne (14.08.2023) değin demir çelik sektöründeki tevkifat uygulamasına dair 47 adet özelge yayımlandığı tespit edilmiştir. Müttemadiyen ürünlerle

ilgili tevkifata dahil olup olmadığı firmalarca sorgulanırken iade konusu da görüş alınan konular arasındadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023). Bu durum mükelleflerin, getirilen tevkifat uygulamasıyla ilgili hala problem yaşadıklarını hangi ürünün tevkifat konusunda yer alıp almadığını anlayamadıklarını ya da ileride bir cezai işlemle karşılaşmamak adına teslimlerine kesinlik kazandırmak amacıyla yapıldığı düşünülmektedir. Bu belirsizliklerin özellikle mükellef adına maddi ve manevi yükümlülükleri olduğu aynı zamanda idare için de ek bir külfet oluşturduğu düşünülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde özelge incelemelerinin tamamından ziyade karmaşıklığı ve bilgi eksikliğini gösterecek kadar özelge sayıları incelenecektir.

GİB sayfasında yayımlanan özelgelerden biri; 22/08/2022 tarihli 37009108-130[225543]-127340 sayılı özelge ile mükellef, hammadde olarak aldığı ürünün işlenmesi ile üretilen vana kapağı, doğalgaz vanaları gibi ürünlerin tesliminin tevkifata tabi olup olmadığını öğrenmek istemiş ve idareye yazılı olarak sunmuştur. GİB tarafından yapılan açıklamada ise 3065 sayılı KDV kanunun vergi sorumluluğunu içeren ilgili maddeleriyle KDVGUT ‘da tebliğin alıcıları ve tevkifata konu ürünlere atıf yapılarak ürünü değerlendirmektedir. İdarenin vardığı sonuçta ise hammadde olarak alınan hurda demir hurda sac gibi ürünlerin teslimi ile ilgili KDVK’ da hurda ve atık teslimi hususuna değinilerek, satıcının istisnadan vazgeçen bir mükellef olması halinde 7/10 oranında tevkifat uygulanacağı ancak bahsedilen hammaddelerin sektörde kullanılan araçlarla işlemek üzere olan yapılarına getirilerek oluşan demir çelik ve alaşımlarından elde edilen ürünlerden sayılan vana açma volanı tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır hükmü olmuştur (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022)

11/10/2022 tarihli E-64597866-130[9/1]-18077 sayılı özelgede ise mükellef “Sandviç panel tesliminde KDV tevkifatı” başlığıyla ürünü ısı yalıtımı malzemeleri ve bu malzemelerin bazı bölümlerine metal eklenmesiyle alt ve üst kabuklarında PVC, PET, TPO gibi plastik malzemelerin de kullanıldığı bir ürün olan Sandviç panel tesliminde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmamasını sormaktadır. İdarenin verdiği yazılı yanıtta ise 3065 sayılı KDV kanunun vergi sorumluluğunu içeren ilgili maddeleriyle KDVGUT ‘da tebliğin alıcıları ve tevkifata konu ürünlere atıf yapılarak ürünü değerlendirmektedir. Tebliğde bahsedilen ifadeye göre, demir çelik elde edilen hammaddeler kullanılarak elde edilen yine demir çelik ürünlerinden bazıları sayılarak tevkifat uygulanacağını ancak demir çelikten elde edilen kapı kolu gibi nihai ürünlerin tevkifat kapsamına alınmayacağı

belirtilmiştir. Firmanın yapı malzemesi mahiyetindeki sandviç panel tesliminde tebliğ kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022).

20/07/2022 Tarihli ve “36062021-130[2022-KDV-ÖZE/47]-62475” sayılı özelge ile mükellef “Demir çelik ürünlerinden hammadde olarak kangal demir çekilerek üretilen galvanizli tel, tavlı tel, dikenli tel, örgü teli, doğrultma teli, helozon örgü teli vb. ürünlerin teslimine” ne dair teslim konusunu iletmiştir. Buna göre; demir çelik ürünlerinden hammadde olarak kangal demir çekilerek galvanizli tel, tavlı tel, helozon örgü teli, pvc galvanizli tel, çekilmiş tel, çimli çit, panel çit üretildiği belirtilerek bu ürünlerin tevkifatı tabi olup olmadığı sorulmuştur. İdare ise KDVGUT’da “Demir Çelik Ürünlerinin Teslimi” bölümünü açıklayarak kangal demir çelikten üretilen belirtilmiş ürünlerin 4/10 oranında (ilgili tarihte uygulamada olan orandır) KDV tevkifatının uygulanması gerektiği belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022).

03/01/2023 Tarihli ve E-64597866-130[9/1]-211 sayılı özelgede ise mükellef hurda ve diğer yardımcı malzemelerin işlenerek motor parçası elde edip otomotiv üretiminde kullanılması için elde edilen ürünlerin tesliminin tevkifatlı yapıp yapılmayacağı sorulmaktadır. İdare tarafından verilen yazılı cevapta ise KDVK ve KDVGUT’da konuyla ilgili hükümlere dayanak gösterilerek, hurdaların diğer yardımcı malzemeler ile yeniden şekil verilerek üretilen motor parçası ürünleri demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirileceğinden bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023).

05/01/2023 Tarihli E-21152195-130[9-2022.5554]-9097 sayılı özelgede ise mükellef Demir Çelik sektöründeki 4/10 iken yapılan alış ve satışların ödemelerinin tevkifat oranı 5/10’ yükseldikten sonra döviz olarak yapılması halinde ortaya çıkacak kur farkının giderilmesi için kesilen kur farkı faturasında hangi oranın uygulanması gerektiği sorularak görüş alınmak istenmiştir. KDVK ve KDVGUT temellendirilmesi ile GİB tarafından verilen yanıtta ise; tevkifat uygulamasıyla vergini ödeme oranlarının taksimi amaçlandığı belirtilerek, yapılan değişikliğin yürürlük tarihi ve sonraki zamanlar için geçerli olduğu ve dolayısıyla kur farkının ortaya çıktığı tarihte geçerli olan tevkifat oranında tevkifat uygulanması gerektiği ifade edilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023).

31/08/2022 tarihli ve sayılı özelgede mükellef demir çelik ve alaşımlarında elde edilen levhalar satın alarak bu maddelerden korkuluk ve cam balkon gibi ürünler imal ettiklerini

belirtmek bu ürünlerin satışında KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağına dair idareden görüş talep edilmektedir. Gelir İdaresi ise 3065 sayılı KDV kanunun vergi sorumluluğunu içeren ilgili maddeleriyle KDV GUT 'da tebliğin alıcıları ve tevkifata konu ürünlere atıf yapılarak ürünü değerlendirmektedir ve nihai olarak verdiği yanıt ise üç kısımdan oluşmaktadır. Birincisi şirketin demir-çelik ve alaşımlarından mamul tel ve sac levha hammadde alımlarında KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında 4/10 (o dönem geçerli olan oran) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerektiğidir. İkinci husus ise şirket tarafından söz konusu ürünlerden imal edilen korkuluk ve cam balkon yapımı işi niteliği itibarıyla hizmet mahiyetinde olduğundan, bu hizmet için mezkûr Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmayacağı görüşü olmuştur. Son kısımda ise şirketin imal ettiğı korkuluk ve cam balkon yapımına ilişkin verdiğiniz hizmetin mezkûr Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde yer alan şartları sağlaması halinde alıcılar tarafından 4/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacağı görüşü yazılı olarak mükellefe bildirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022). Böylece idare firmanın alışındaki ürünlere göre alışla ilgili görüşe yer vermiş ve aynı zamandan ürün teslimi dışında hizmet ifaları da değerlendirilmiştir.

11/07/2023 tarihli ve E-64597866-130-13795 sayılı özelgede mükellef şirket tarafından imalatı gerçekleştirilen ve yukarıda detayları verilen örtülü kaynak elektrodunun, gatzaltı kaynak telinin, tozaltı kaynak telinin ve özlü tip kaynak telinin tesliminde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep etmektedir. İdare KDV GUT'da yer alan tevkifat uygulayacak alıcılar ve tevkifat oranı ile tevkifatın kapsamına değinilmiştir. Şirket tarafından üretimi yapılan ve yukarıda detayları verilen gazaltı kaynak telinin, tozaltı kaynak telinin ve özlü tip kaynak telinin tesliminde, 1/5/2022 tarihinden itibaren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında 4/10 oranında (1/11/2022 tarihinden itibaren ise (5/10) oranında) KDV tevkifatı uygulanması gerektiğini açıklamıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023)

13/06/2023 tarihli ve E-88409335-130-6457 sayılı özelge ile mükellef Demirin kumlanması ve boyanması sonucu üretilen tank tesliminde KDV tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep etmiştir. İdare ise KDVK hükümlerinden KDV'ye tabi faaliyetlere ile vergi sorumluluğunu içeren maddelere atıf yapmıştır. KDV GUT' de demir çelik ürünlerinin tevkifat oranı ve kapsamında olan ürünler belirtilerek demire kumlama ve boyama işlemleri gerçekleştirmek suretiyle imal ettiğiniz

petrol tankı tesliminde mezkûr tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.2.) bölümü kapsamında KDV tevkifatı uygulanmaması gerektiği şeklinde görüş beyan edilmiştir.

06/01/2023 tarihli ve E-26696128-130[9-202223]-1176 sayılı özelge ile mükellef şirket olarak imal edilen taşıma paleti teslimi ile yan sanayicilere yapılan sac, profil, lama, köşebent ve yuvarlak demir teslimleri ve yan sanayicilerden temin edilen profil ayak, hasır, yan panel, ön panel, menteşe, pul, orta taban, takoz, kilit vb. teslimlerde katma değer vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edilmiştir. GİB tarafından yapılan açıklamada ise 3065 sayılı KDV kanunun vergi sorumluluğunu içeren ilgili maddeleriyle KDVGUT ‘da tebliğin alıcıları ve tevkifata konu ürünlere atıf yapılarak ürünü değerlendirmektedir. İdarenin vardığı sonuçta ise hammadde olarak alınan hurda demir hurda sac gibi ürünlerin teslimi ile ilgili KDVK’ da hurda ve atık teslimi hususuna değinilerek, şirket tarafından satın alınarak aynen veya kesip parçalara ayırmak suretiyle teslim edilen hammadde niteliğindeki sac, profil, lama, köşebent demir (L profil) ve yuvarlak demir teslimleri ile yan sanayicilerden temin edilen hasır demir çelik ürünlerinin teslimlerinde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü kapsamında (4/10) oranında, 1/11/2022 tarihinden itibaren yapılan teslimlerde ise (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerektiği ve mükellef tarafından imal edilen taşıma paletlerinin teslimi ile yan sanayiciler tarafından Şirketinize yapılan mamul eşya niteliğindeki profil ayak, menteşe, pul, kilit, takoz, yan panel, ön panel ve orta taban teslimlerinde Tebliğin (I/C-2.1.3.3.8.) bölümü uyarınca KDV tevkifatı uygulanmayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023).

04/11/2022 tarihli ve E-21152195-130[9-2022/4875]-582521 sayılı özelge ile mükellef şirketlerinin birtakım metal ve çelik üretiminin üretilmesi için gerekli olan makinanın parçalarının tesliminin katma değer vergisi tevkifatı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda idareden görüş talep etmektedir. Gelir İdaresi ise 3065 sayılı KDV kanunun vergi sorumluluğunu içeren ilgili maddeleriyle KDVGUT ‘da tebliğin alıcıları ve tevkifata konu ürünlere atıf yapılarak ürünü değerlendirmektedir ve şirketin yaptığı satışların, ilgili makinalarda kullanılan parçaların ilgili tebliğin ilgili bölümünde sayılan demir-çelik ve alaşımlarından mamul eşya olarak değerlendirilmesi ve bu ürünlerin tesliminde KDV tevkifatı uygulanmaması gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2022).

Özelgelerin incelenmesiyle, mükelleflerin hala ürünlerin hangilerinin tevkifata konu olduğu ya da olmadığı yönünde belirsizlik taşıdığı düşünülmektedir. Mükellefin ürünü tek tek sayarak ve nasıl üretildiğine dair detay vererek görüş almak istemesine karşın idarenin sadece tebliğde yazan açıklamalarla genel bir başlık altında cevap vermesi diğer mükelleflerin kendi ürünleriyle ilgili bilgi edinmelerine katkı sağlamada yeterli olmadığı düşünülmektedir. Zira özelge tarihleri ve sorularına bakıldığında aynı konulu ancak farklı ürünlerle ilgili tekrar eden görüş talepleri oluşmuştur. Bu durumda demir çelik sektörüne getirilen tevkifat uygulamasıyla ilgili mükelleflerin daha detaylı bilgilendirilmesi hem idare açısından hem mükellef açısından daha olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

3.6. Demir Çelik Sektörüne Getirilen KDV Tevkifatının Genel Değerlendirilmesi

Demir çelik sektörüne getirilen KDV tevkifatı uygulaması ile sektör yeni bir vergilendirme uygulamasıyla karşılaşmıştır. Bu durum beraberinden hem idare hem de mükellef açısından birtakım yükümlülükleri de meydana getirmiştir.

KDV tevkifatı uygulamasından demir çelik sektörüne tevkifat getirilmesine kadar olan sürede sektörün tevkifat uygulamasına geçmemesi yani sektöre tevkifat yükümlülüğü getirilmeyip 2022 yılı mayıs ayı itibarıyla uygulamaya konması ve uygulama süresinin de çok hızlı gerçekleşmesi beraberinde bazı problemleri getirdiği düşünülmektedir.

Tevkifat uygulamasının asıl amacının vergi alacağının kontrol altına alınması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Bununla birlikte vergi tahsilinin hızlandırılması da tevkifat müessesesinin amaçlarından biridir. tarh ve tahsil, toplam gelirin vergiye tutulması ve verginin, gelirin elde edildiği dönemde vergilendirilmesi ya da ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilmesi elzemdir. Dolayısıyla gelirin ortaya çıkması ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemi tevkifat yöntemidir (TURHAN, 1998).

RG.21.04.2022 tarihli ve S.31816 yayımlanan “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 41)” tebliğ ile yapılan değişikliklerden biri de demir çelik ürünlerinin teslimine KDV tevkifatı getirilmesi olmuştur. Bu uygulamaya istinaden sektördeki bazı ürünler tevkifat uygulamasının sonucu olarak alıcı ve satıcıya birlikte sorumluluk yükleyerek KDV tutarını her iki taraf arasında taksim ederek vergi tahsilatı güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Sektöre KDV tevkifatı getirilmesinin amaçları yukarıda detaylıca anlatılmıştır ancak bu durumun mükellef açısından da bazı sonuçlar doğurmaktadır. Öncelikle kısa bir süre içerisinde uygulamaya konan KDV tevkifatı ile ilgili mükellefin tam ve yeterli bilgiye sahip olmadığı düşünülmektedir. Bu durumun hem satışları etkileyeceği hem de vergisel anlamda hata yapılmasının ve sonuç olarak cezai işlemle karşılaşılması riskini artıracığı tahmin edilmektedir ki özgelgelerin incelendiği bölümde belirtilen örneklerde, mükellefin tevkifat uygulaması hakkında çok fazla görüş talep etmesi ve yaklaşık aynı mahiyetteki sorunlara ilişkin özelge olması bu durumu kanıtlar niteliktedir. Tebliğdeki maddelerin pek fazla açıklayıcı olmaması sebebiyle uygulamanın dışında bir satış gerçekleştirilmesi halinde de firmalar arasında haksız rekabet problemi meydana gelmektedir. Başka bir problem ise alıcının tevkifat uygulamasına hâkim olmaması sebebiyle satıcıyla arasında birtakım iş anlaşmazlıkları olabileceği düşünülmektedir. Bu durumun da satıcının satışından vazgeçmesi ya da tevkifata konu ürün dışında ürünlerin satışına yönelmesi sonucunu doğuracağı düşünülmektedir. Böylece şirket satış oranları olumsuz yönde etkilenecektir. Ayrıca alıcı mükelleflerin farklı bir beyanname daha vererek tevkifatlı alımlarını bildirmesi de mükellef için iş takibi gibi ek bir sorumluluk ile artı bir yük oluşturacaktır. Ek bir beyanname sunulmasıyla beyanname damga vergisi de tahakkuk edeceği için bu durumda mükellefe ek maliyet doğuracaktır.

Sektöre getirilen tevkifat uygulamasının mükellef açısından birtakım sorunlara yol açtığı ya da açacağı düşünülmesinin yanında vergi teşkilatına da birtakım yükler getirileceği düşünülmektedir. Zira öncelikle mükelleflerin bilgilendirilmesi noktasında tebliğin yetersiz kaldığı düşünülerek mükelleften gelen sorulara karşı gerekli matbu ve dijital dokümantasyonlarla ilgilenilmesi bir vakit ve maddi kaynak harcanması demektir. Bununla birlikte, tevkifat öncesi mal teslimi, alıcının ve satıcının 1 No'lu KDV beyanı vermesiyle, satışlar ve alışlar vergi dairesine beyan edilmekteydi ancak tevkifat uygulamasından sonra 01.05.2022 dönemi itibarıyla mükellefler bahse konu beyanname ile tevkifatlı alımlarını vergi dairesine beyan etmektedir. Ek bir beyanname takibi işleminin de sektörün büyüklüğü düşünüldüğünde vergi dairesi için bir kolaylıktan ziyade zorluk ya da karışıklık oluşturacağı düşünülmektedir. Tevkifat uygulaması ile KDV iade hususu da demir çelik sektöründe artarak uygulanmıştır. İade süreçlerinin uzun ve evrak ağırlık olması gibi birtakım işlemleri beraberinden barındırması da vergi dairesine ek iş yükü olarak yansımaktadır zira iade işlemleri KDV iadesi talep eden firmanın dönemsel

olarak alış ve satışlarının sunulması ve bunların temine edilmesindeki her birimin incelenmesi anlamına gelmektedir. KDV iadesinin mahsup ya da nakit iade olarak talep edilme çeşitleri de bu iş yükünü artıracaktır. Mükelleflerin ödediği KDV tevkifatı tutarlarına istinaden şartları taşıyanların ödedikleri tutarları iade alabilen firmalar aslında ödeme yükünü iade ile sıfırlamaya çalışmaktadır. Bu durumda idarenin tahsil ettiği alacağının mükellefe bir miktar sonra geri ödenecek olduğu anlamı çıktığı ve tevkifat uygulamasının süreç olarak mükellef ve idare bazında iş yükü oluşturacağı düşünülmektedir.

Demir çelik sektörüne getirilen tevkifat uygulamasının sektörün barındırdığı bazı problemler dolayısıyla ortaya çıkan usulsüzlüğün önüne geçmek ya da sektörün vergisel anlamda kontrolünün yapılması gibi hedeflerin gözetildiği bununla birlikte sektördeki alış ve satışların yüksekliği göz önüne alındığında tahakkuk eden KDV'nin tahsilini kolaylaştırarak ve hızlandırarak hazine gelirlerinin artırılması ve bu artışın daha kısa sürede yapılması hedeflendiği düşünülmektedir.

Türkiye demir çelik sektörünün ulusal ve küresel ölçekteki durumu ikinci bölümde detaylıca açıklanmıştır. Ülke ekonomisinde sektörün payı oldukça fazladır. Etkilediği istihdam sayısı da ele alındığında yurtiçindeki gelişmişlik seviyesini de etkileyen bir sektör olduğu ortadadır. Dünyadaki çelik üretimindeki sıralamada Türkiye'nin ilk 10 üretici arasından oluşu ve aynı zamanda ihracat listesinde de ilk 10 ülke arasında olması uluslararası düzeyde sektörün gücünü ortaya koymaktadır. Dolayısıyla küresel pazarda bu denli yüksek rolü ve ülke ekonomisinin gelişmişlik düzeyinde fazlasıyla payı olan bir sektöre dair yapılan ya da yapılacak ticari ve vergisel değişikliklerin her yönüyle düşünülmesi gerekmektedir. Sektörlerin yıllar içerisinde doğal bir şekilde yani akışı uygun olarak regüle edilmesi kaçınılmazdır ancak bu düzenlemelerin firmaların üretim gücünü artırıcı etkileri olmalıdır. Sektörü yoran da ya da demoralize eden aleyhe uygulamalar sadece mikro ölçekte değil daha geniş anlamda sorunlara da yol açabilmektedir. Yapılan düzenlemelerin ya da uygulamaların kısa vadede ekonomik ve finansal getiriler sağlayacağı düşünülse de firmaların üretim zincirinde tutunmasını zorlaştıran regülasyonlar ya da uygulamalar uzun vadede ülke ekonomileri için olumsuz sonuçlar doğuracaktır.

SONUÇ

Vergiler yüzyıllardır toplumların varlığıyla kendi varlığını oluşturmuş ve yine kendini farklı içeriklerle devam ettirmiştir. Bir süreç içerisinde oluşan ve gelişen vergiler kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi için gerekli finans kaynağıdır. Devletlerin kamu giderlerini karşılamak üzere tahsil ettiği vergiler birtakım kurallara ve uygulama esaslarına tabidir. Devletlerin kendi sosyolojik, ekonomik ve hukuki yapılarına göre farklı vergi çeşitleri, farklı vergi tahsil yöntemlerine gibi birçok farklılıklar söz konusudur. Verginin doğmasından tahsiline kadar olan süreçle birlikte tahsilat sonrası oluşan çıktılar ve bunların denetimi aynı zamanda diğer alanlarla ilişkisi verginin önemli unsurlarındandır. Dolayısıyla vergiler ortaya çıkışlarıyla sonlanan bir konu değildir toplumun tüm aşamalarında, devlet mekanizmasında var olan ve hatta devletlerin mekanizmalarını oluşturup devam ettiren önemli bir kaynaktır.

Vergiler konuları itibariyle farklılıklar içermektedir. Ülkemizde de farklı vergi türleri bulunmaktadır. Bunlardan biri de Katma Değer Vergisi'dir. Katma değer vergisi konusu itibariyle mal ve hizmetlerin vergilendirilmesini oluşturmakta ve bu oluşum üretimden tüketim aşamasına kadar uygulanmaktadır. Birden çok aşaması bulunan KDV her aşamadaki işlemi kendisine matrah kabul etmektedir ve çağdaş vergileme sistemlerinde yer alan bir uygulamadır. Üretimden satışa kadar bütün aşamalarda olan KDV ekonomik olarak da kayıp ve kaçağın önüne geçilmesini sağlamaktadır. KDV'nin indirim mekanizması ile mükellefler alış faturalarında ödedikleri KDV tutarını satışlarındaki hesaplanan KDV tutarından indirebilmektedir. Böylece indirim mekanizması mükellefin lehine bir unsur olacağı için yine mükellefin usulsüz alış ve satışlara yönelmesini engellemektedir zira mükellef fatura alışlarını takip edecek ve fatura talebinde bulunarak belgesiz işlem gerçekleştirmeyeceği düşünülmektedir.

Mal ve hizmet satışları üzerinden hesaplanan KDV'nin belirlenmiş oranları bulunmaktadır. Bu oranlar matrah üzerinden hesaplanarak alıcıya toplam bedel içerisinde yansıtılmaktadır. Satıcı mükellef de tahsil ettiği yani hesaplanan KDV'yi beyan etmektedir. Ancak bazı mal ve teslimi ve hizmet ifalarındaki KDV oranı her iki tarafa da ödeme yükümlülüğü oluşturmaktadır. KDV tevkifatı müessesesini oluşturan bu durum KDVK'da yer alan vergi sorumluluğu başlığı ile meşruiyet kazanır. Vergi sorumluluğu hususu ile idare kamu alacağının tahsilini kolaylaştırmak ve güvence altına almak

istemektedir. Bununla beraber vergi gelirini daha erken tahsil etmiş olmaktadırlar. Bunun gibi birçok amacı gözeterek tevkifat uygulamasın hayata geçirildiği vurgulanmaktadır.

KDV tevkifatı uygulaması incelendiğinde mal ve hizmetlere göre oran gibi bazı şartlar farklılık göstermektedir. Belirlenen oranlar ölçüsünde KDV taksim edilerek alıcı ve satıcı arasında paylaşılmaktadır. Satıcılar kendi taraflarına düşen KDV'yi hesaplayıp 1 No'lu KDV beyannamesinde beyan ederken, alıcılar faturadaki KDV'yi indirim konusu yapıp bu indirimi 1 No'lu KDV beyannamesinde beyan etmektedirler tevkifata konu tutar ise yine alıcı tarafından beyannameler verilerek yükümlülükler yerine getirilmelidir.

Tahsil edilen KDV gelirleri kontrol edildiğinde son yıllarda KDV gelirlerinde önemli bir artış olmuştur. Toplam KDV gelirleri arasında KDV tevkifatı gelirleri de her yıl düzenli olarak artış göstermiştir. 2022 yılında demir çelik sektörüne getirilen KDV tevkifatı uygulaması da KDV gelirlerini artırdığı düşünülmektedir.

KDV tevkifatı uygulamasının mevzuat ve teorik yönü ele alındıktan sonra KDV tevkifatının uygulamadaki yansımalarını görebilmek adına KDV tevkifatı hesaplanmasıyla yükümlü tutulan bir sektör inceleme yapılmıştır. Demir çelik sektörü tevkifat uygulamasına 42 Seri numaralı mezkûr tebliğ ile 01.05.2022 tarihinde dahil edilmiştir. Mezkûr tebliğde tevkifatın kapsamında yer alan ürünler ile tevkifata tabi olan ve olmayan mükelleflere de yer verilmiştir. Çalışmamızda demir çelik sektöründe görülen vergisel anlamdaki usulsüzlüklerden bazılarına yer verilmiştir. Tevkifat uygulamasının esas amaçlarından birinin vergi alacağını güvence altına alınması olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla sektördeki problemlerin önüne geçmek, sektörü vergisel açıdan kontrol edebilmek ve dolayısıyla vergi alacağını güvence altına almak için sektöre getirilen tevkifat uygulaması vergi güvenliği için olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan demir sektörün tevkifat uygulamasında geçilmesi ile ilgili sürenin çok kısa bir dilimde gerçekleştiği düşünülmektedir. Şöyle ki çalışmamızın üçüncü bölümünde demir çelik sektörünün ulusa ve küresel piyasalarda büyüklüğü, demir çelik üretim miktarları, ihracat miktarları gibi verilerle birlikte sektörün büyüklüğünü gösterir diğer çalışmalar gösterilmiştir. Dolayısıyla ülke ekonomisini, dünya pazarını etkileyen bir sektörün büyüklüğü düşünüldüğünde, sektörün teknik ve personel kaynakları gibi hazırlıklarının, faaliyetin sağlıklı bir şekilde devam edebilmesi için, uzun bir süre alabileceği düşünülmektedir. Aksi takdirde uygulamadaki hatalar firmaların hem vergi problemleriyle karşılaşacağı hem de müşterileriyle problem yaşayacağı anlamına

gelmektedir. Hangi ürünün tevkifatlı olup olmadığından emin olmadan yapılan satışta her iki mükellef içinde sorunlar oluşturacaktır. Vergisel problemlerin dışında firmaların bazılarının aynı ürünü tevkifatlı satıp diğer bir firmanın tevkifatsız satış yapması müşteriden tahsil edeceği tutarı değiştireceği için bu sektördeki firmalar arasında haksız rekabet oluşturacaktır.

Tevkifatın amaçlarından bir diğeri kamu alacağının daha kısa sürede tahsil edilmesidir. Ancak sektördeki büyüklüğün alış satış tutarlarına yansımalarıyla, KDV tutarları da yükselecektir. Tevkifat oranıyla vergi dairesine alıcılar tarafından 2 No’lu beyanname ile ödenmesi beklenen KDV tutarı da yüksek olacaktır. Sektör ve ekonomik konjonktür düşünüldüğünde, alış ve satışların yoğun olarak kredili gerçekleştirilmesi halinde yüksek bir vergi ödemesinin nakit olarak kısa bir süre içerisinde yapılması mükelleflerin finansal olarak zorlanacağını düşündürmektedir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, demir çelik sektörüne getirilen tevkifat uygulamasına dair mükelleflerin konuyla ilgili görüş talep ettikleri özelgeler incelenmiştir. Özelgeler sektörde tevkifat uygulamasının başladığı tarihten itibaren alınmıştır. Kısa bir süre içerisinde mükelleflerin çok fazla görüş için idareye başvurdukları ve başvurularında özellikle ürettikleri ya da al-sat yaptıkları ürünlerin hangilerinin tevkifat kapsamında olduğu hakkında görüş alınmıştır. KDV kanunu ve KDVGUT’da yer alan temellendirmelerle idare konuyla alakalı cevaplandırmalara yer vermiştir. Kısa bir süre içerisinde idareden talep edilen özelgelerin sayısı dikkat çekici düzeydedir. Yaklaşık iki yıl boyunca gelen özelge talep sayıları ve görüş alınan konuların yaklaşık aynı problemler içermesi birtakım eksiklikleri düşündürmektedir. Sektördeki ürünlerin çeşitliliği göz önüne alındığında ürünlerin teker teker sayılarak ve elde ediliş şekilleri belirtilerek görüş talep edilmesi ve bu konularda onlarca özelgenin olmasıyla KDVGUT’da demir çelik tevkifatı hususunun yeterince aydınlatılmadığı mükellefin daha anlayabileceği şekilde bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Zira yukarıda belirtilen çalışmada sektörün büyüklüğü düşünüldüğünde olası vergi karışıklıklarının ticari de olarak da olumsuz sonuçları doğacaktır. Sektörün vergi ve ticari anlamda desteklenmesi ve böylece ülkenin ekonomik gelişimin engellenmemesi elzemdir.

Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisinde tevkifat ve son olarak demir çelik sektöründe tevkifat uygulaması bölümlerinden oluşan bu çalışmamızda ülkemizde tevkifat müessesinin önemi ve uygulamadaki durumu açıklanmaya çalışılmıştır. Katma

değer vergisinin vergi türlerindeki önemi rakamsal ifadelerle ortaya konmuştur. Yine bir KDV uygulaması olan KDV’de tevkifat konusuna dair veriler de ortaya konmuştur. Tevkifat hususunun piyasadaki karşılığını görmek için de yakın zamanda tevkifat uygulaması getirilen demir çelik sektörü ve sektördeki tevkifat uygulaması örneğiyle çalışma desteklenmiştir. Vergi alacağının güvence altına alınması, vergi kayıp ve kaçığın önüne geçmek ve vergi alacağının tahsilinin hızlandırılması gibi amaçları olan tevkifat müessesesi vergi sisteminin iyileşmesi içine elzem amaçlardır ancak bu hedeflerin ölçülü ve mükellefin faaliyetini engelleyici bir seviye ulaşmaması gerekmektedir. Yıllar içerisinde tevkifat uygulanan mal ve hizmet türleri ve bu konulara gelen tevkifat oran artışları mükellefin vergi adaptasyonunda ya vergi uyumunda zorluklara sebep olabilir. Vergi teşkilatının ilgileneceği ek beyanname, ek tahakkuk ya da iade mekanizmasını göz önüne aldığımızda iş yükünün artmasını da düşünerek tevkifat hususunun fayda-maliyet boyutu ihmal edilmemelidir. Vergi sisteminin doğru ve düzenli bir şekilde ilerleyebilmesi için bu hususlara dikkat edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

KDV tevkifatı temel amaçlarından vergi alacağının güvence altına alınması gibi amaçlar dışında birtakım amaçlar içermesi vergi sistemine zarar verecektir. Kısa süre içerisinde tevkifat uygulaması getirilen sektörlerin genişlemesi ve yine kısa bir zaman zarfında tevkifat oranlarının artması KDV tevkifatının yola çıkış amacından uzaklaştığını daha çok vergi tahsilini artırma gibi ekonomik kaygılarla uygulamaya konulduğunu da düşündürmektedir. Vergi gelirlerinin artırılması kısa vadede hazine gelirlerini artırırken mükellef nezdine vergi sistemine güveni sarsacağı ve mükellefin vergi ödememek adına bazı usulsüzlüklere başvurma ihtimalini de artıracığı düşünülmektedir. Mükellefin ticari hayatının devamlılığını olumsuz etkilemeyecek şekilde, uygulamaların kontrollü ve adil olması gerekmektedir. Kısa vadede artış gibi görünen vergi gelirleri uzun vadede vergi tahsil ve kurallarında olumsuz sonuçlar doğuracağı için verginin temel amacının dışına çıkmadan, denetimlerin sıkılaştırılarak ya da vergi cezalarının caydırıcı seviyelere getirilmesiyle de vergi güvenliliğinin sağlanabileceği düşüncesi ortaya konmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (2006). A. Akdoğan içinde, Kamu Maliyesi (s. 138). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Bilici, N. (2010). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş. & Kaşıkçı, M. (2014). Vergi Hukuku. Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Kızılot, Ş. (2010). Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması Açıklamalı İçtihatlı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Oktar, A. (2014). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen.
- Şemin, İ. (1984). Katma Değer Vergisi. Ankara: T.B.M.M Basım Evi.
- Şen, H. & Sağbaş, İ. (2020). Vergi Teorisi ve Politikası. Barış Arıkan Yayınları, Ankara
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2015). Türk Vergi Sistemi. Bursa: Ekin.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Polititkası. İstanbul: Filiz Kitabevi.

Makaleler

- Akyol, M. E. (2008). Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması. Vergi Dünyası, s. 15.
- Atak, O., & Bekci, S. (2022, Şubat). Demir Çelik Sektörünün Vergilendirilmesi, Sektörde Vergi Kayıp ve Kaçağına Neden Olan Fiiller ve Çözüm Önerileri. Vergi Raporu, s. 16-17.
- Billur, Y. S. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak. Vergi Sorunları Dergisi, 98-118.
- Çelik, M. (2016). KDV Tevkifatı ve İnşaat İşleri Uygulaması Örneği. Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi.
- Demir, F. (2014, Ekim). Tam İstisna Kapsamında Yapılan Mal Veya Hizmet Teslimlerinden Doğan Kdv İade Alacağının Mahsup Edilebileceği Amme Alacakları,KDV Genel Uygulama Tebliği İle Gelen Değişiklikler Çerçevesinde. Vergi Dünyası(398), s. 137. Temmuz 2023 tarihinde <http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/tam-istisna-kapsaminda-yapilan-mal-veya-hizmet-teslimlerinden-dogan-kdv-iade-alacaginin-mahsup-edilebilecegi-amme-alacaklari-kdv-genel-uygulama-tebliği-ile-gelen-degisiklikler-ercevesinde-6448> adresinden alındı

Due, J. (1979, Nisan). Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi. Maliye Dergisi, s. 129.

Gerçek, A. (2015). Türk Vergi Hukukunda vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 158.

Ufuk, M. T. (2013). Katma Değer Vergisinde Tam Tevkifat Uygulaması. Yaklaşım Dergisi(242).

Vural, M. (2001). Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması. Vergi Dünyası(192). 08 30, 2023 tarihinde alındı.

Tezler

Ağamoğlu, H. (2020). Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Balyalı, S. T. (2015). Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi, Muhasebesi ve Karşılaşılan Sorunlar. Okan Üniversitesi.

Çelik, M. (2016). KDV Tevkifatı ve İnşaat İşleri Uygulaması Örneği. Tekirdağ: Namık Kemal Üniversitesi.

İnaltog, C. (2013). Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları. Yüksek Lisans Tezi.

Kurt Erol, D. (2017). Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde İade, Yaşanan Sorunlar ve Bir Uygulama. İstanbul: Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi. Temmuz 01, 2023 tarihinde alındı.

Şah, M. (2003). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Urak, E. (2013). Katma Değer Vergisinde Tevkifat Müessesesi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Web Sayfaları

BDO Yayıncılık. (2023). Madde 1 : Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler. BDO Türkiye: <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-madde1.pdf> adresinden alındı

Ertekin, H. (2022, Mayıs 23). Alomaliye.com. Alomaliye.com: <https://www.alomaliye.com/2022/05/23/demir-celik-mamul-yari-mamul-urunlerde-kdv-tevkifatı/> adresinden alındı

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 01 03). GeliR İdaresi Başkanlığı-Özelgeler. <https://www.gib.gov.tr/otomotiv-sektorunde-kullanilan-dokum-parcalarin-tesliminde-kdv-tevkifatı> adresinden alındı

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, Ocak 06). Gelir İdaresi Başkanlığı-Özelgeler. <https://www.gib.gov.tr/demir-celikten-uretilen-tasima-paletlerinin-tesliminde-kdv-tevkifatı-adresinden-alındı>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Kasım 04). Gelir İdaresi Başkanlığı-Özelgeler: <https://www.gib.gov.tr/cnc-tezgahlarda-kullanılan-kesici-takim-ve-kesici-ucularin-tesliminde-kdv-tevkifatı-adresinden-alındı>.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, 10 11). Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler. Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler: <https://www.gib.gov.tr/sandvic-panel-tesliminde-kdv-tevkifatı-adresinden-alındı>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, 07 20). Gelir İdaresi Başkanlığı-Özelgeler. <https://www.gib.gov.tr/galvanizli-tel-tavli-tel-dikenli-tel-orgu-teli-dogrultma-teli-helozon-orgu-teli-vb-urunlerin-adresinden-alındı>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Haziran 1). KDV Değişiklikleri Duyurusu. Gelir İdaresi Başkanlığı: https://ebeyanname.gib.gov.tr/KDV_Degisiklikleri_Duyurusu_01_06_2022.pdf adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Ağustos 22). Özelgeler. 08 14, 2023 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/hammadde-aliminda-ve-bu-hammaddelerin-islenmesiyle-uretilen-surgulu-vana-kapagi-dogalgaz-vanasi-vana-adresinden-alındı>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, Temmuz 11). Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler: <https://www.gib.gov.tr/demir-celik-urunlerinden-ham-madde-olarak-cekilmis-telden-elde-edilen-kaynak-elektrodu-ve-muhtelif-adresinden-alındı>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 07 01). Faaliyet Raporları. Temmuz 2023 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 08 14). Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığı: https://www.gib.gov.tr/search/node/demir%20%C3%A7elik%20tevkifat%20type%3An_ozelge?page=4 adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 01 05). Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler. <https://www.gib.gov.tr/kur-farki-icin-duzenlenecek-faturada-tevkifat-orani-hk-adresinden-alındı>.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1961, 01 06). T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022, Ağustos 31). Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeler: <https://www.gib.gov.tr/korkuluk-ve-cam-balkon-imalatinda-kdv-tevkifatı-adresinden-alındı>

Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 10 25). T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf> adresinden alındı.

KPMG Türkiye. (2021). KPMG Türkiye. KPMG Perspektifinden Demir Çelik Sektörüne Bakış. Ağustos 14, 2023 tarihinde KPMG Türkiye: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2021/07/kpmg-perspektifinden-demir-celik-sektorune-bakis-2021.pdf> adresinden alındı.

R.G. 21.04.2022 S. 31816. (2022, Mayıs 22). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

T.C. Resmi Gazete (24.04.2014, Sayı 2893). (tarih yok). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

T.C. Resmi Gazete (32241,07 Temmuz 2023). (tarih yok). Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar. Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar.

Türkiye Çelik Üreticileri Derneği. (2023, 08 13.08.2023). Türkiye Çelik Üreticileri Derneği. Türkiye Çelik Üreticileri Derneği: <https://celik.org.tr/harita/> adresinden alındı

Türkiye Çelik Üreticileri Derneği. (2023, Ağustos 13.08.2023). Türkiye Çelik Üreticileri Derneği. Türkiye Çelik Üreticileri Derneği: <https://celik.org.tr/turkiye-celik-ureticileri-dernegi-basin-bulteni-67/> adresinden alındı

Türkiye Sınai Kalkınma Bankası. (2018). Sektörel Görünüm: Demir Çelik. İstanbul.

TÜRMOB. (2023, Temmuz 10). TÜRMOB. TÜRMOB: <https://turmob.org.tr/ekutuphane/Read/80868166-ffee-4934-8469-2e287fa42470> adresinden alındı

World Steel Association. (2021). World Steel in Figures 2021. World Steel Association.

World Steel Association. (2021). World Steel in Figures Short Range Outlook. World Steel Association.

ÖZ GEÇMİŞ

Ad Soyad: Nuran ARAS	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	İstanbul Üniversitesi
Fakülte	İktisat
Bölümü	Maliye
Makale ve Bildiriler	
1. Aras, N. (2023). “Basit Usul Vergilendirmede Gelir Vergisi İstisnası ve Değerlendirilmesi”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 416.	