Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 27, Sayı 2, 2018, Sayfa 167-181

DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Kadir KARTALCI[1]

ÖZ

Bu makalenin amacı döner sermaye işletmelerinin vergi yükümlülüklerinin araştırılması olarak belirlenmiştir. Ancak makale, döner sermaye işletmelerinin üzerinde ağırlıklı etkiye sahip olan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi ile sınırlandırılmıştır.

Döner sermaye işletmelerine Kurumlar Vergisi açısından bakıldığında, üç durumun ön plana çıktığı görülmektedir. Bunlar; döner sermaye işletmelerinin Kurumlar Vergisi mükellefi olup olmadıkları, hangi durumlarda Kurumlar Vergisinden muaf oldukları ve Kurumlar Vergisi açısından bu işletmeler arasında haksız ve adil olmayan uygulamaların mevcut olup olmadığı konularını içermektedir.

Döner sermaye işletmeleri Gelir Vergisi açısından vergi sorumlusu sıfatını haiz bir konuma sahiptir. Bu işletmeler; gelirlerinin ağırlıklı bir kısmını personeline ücret olarak ödeme yaptığı sırada, bu tutarlardan gelir vergisi kesintisi yapmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin Katma Değer Vergisi açısından durumu incelendiğinde vergisel açıdan daha dağınık ve adil olmayan durumların mevcut olduğu görülmektedir. Bu dağınık ve adil olmayan yapının meydana gelmesinde Katma Değer Vergisi kısmi istisna uygulamasının payı büyüktür.

Anahtar Kelimeler: Döner Sermaye, Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi

TAX LIABILITIES OF CIRCULATING CAPITAL ENTERPRISES

ABSTRACT

The aim of this article is tax liabilities of circulating capital enterprises. However, the scope of the analysis is narrowed down to corporate tax, income tax and value added tax, which have significant effect on circulating capital enterprises.

Looking at circulating capital enterprises from the perspective of corporate tax shows that three aspects come to the forefront. These are whether circulating capital enterprises are obliged to pay corporate tax, under which circumstances they are exempt from corporate tax, and whether there are unjust and unfair practices between these enterprises regarding corporate tax.

Circulating capital enterprises are tax responsible parties when income tax is taken into account. While huge amounts of their income are paid to their employees, these enterprises deduce income tax from these payments.

The analysis of circulating capital enterprises from value added tax perspective reveals presence of a more diverse and unfair situation. Partial tax break practice in value added tax has a great impact on the emergence of such a diverse and unfair situation.

Keywords: Circulating Capital, Corporate Tax, Income Tax, Value Added Tax

[1] Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, kadir.kartalci@inonu.edu.tr
Derleme, Gönderim Tarihi:17.09.2018 Kabul Tarihi:10.10.2018

Giriş

Döner sermayeli işletmeleri israf ekonomisini önleyici, kaynakları etkin kullanmaya yönelik ekonomik oluşumlar olarak nitelemek yanlış olmasa gerek. Bu işletmelerin bir kamu kuruluşuna ait ya da bağlı kuruluşlar olduğu, asıl işi ya da görevi bu kamu kuruluşunun yerine getirdiği, ancak kıt kaynakların etkin kullanımını esas alarak asıl kamu kuruluşu yanında bu tür işletmelere de yer verildiği görülmektedir.

Son yıllarda döner sermaye işletmelerinin sayı ve konum itibariyle payının arttığı görülmektedir. Bu artışa rağmen döner sermaye işletmelerini düzenleyici standartlara sahip olacakları ve profesyonel olarak iş görmelerini sağlayacak bir mevzuatın bulunmaması bir takım sıkıntıları da beraberinde getirmektedir.

Döner sermaye işletmelerinin sermaye yapısı ve mali işleyişlerine bakıldığında, ilk sermayelerinin bağlı olduğu kuruluşlar tarafından sağlandığı görülmektedir. Ayrıca bu işletmelerin bağlı kuruluşun kullandığı bina ve teçhizat yanında personelden de yararlandığı anlaşılmaktadır.

İlk bakışta döner sermaye işletmelerine başlangıç sermayesi, bina, teçhizat ve personelin ana kamu kuruluşu tarafından karşılanması durumu, bu işletmelere vergi mevzuatı karşısında da pozitif ayrımcılık izlenimi verebilir. Bu konunun böyle olup olmadığı ancak döner sermaye işletmelerinin vergi mevzuatı açısından yükümlülükleri araştırıldığında anlaşılabilir.

Bu makalenin amacını döner sermaye işletmelerinin vergi yükümlülüklerinin araştırılması olarak belirlenmiş olmakla birlikte, konuyu bütün vergi mevzuatından ziyade bu işletmeler üzerinde ağırlıklı etkiye sahip vergi mevzuatı ile sınırlandırmak yerinde olacaktır. Bunun sebebi döner sermaye işletmelerinin vergisel yükümlülüklerinin kahir ekserisinin, inceleme konusu vergi mevzuatı ile bağlantılı olmasıdır. Bu açıdan makale döner sermaye işletmelerinin, üzerinde ağırlıklı etkisi olan Kurumlar Vergisi(KV), Gelir Vergisi(GV) ve Katma Değer Vergisi(KDV) yükümlülüklerinin araştırılması ile sınırlandırılmıştır.

2- Döner Sermaye İşletmelerinin Seçili Vergiler Bakımından Yükümlülükleri

2.1- Döner Sermaye İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü

Döner sermaye işletmelerinin KV karşısındaki durumunu anlayabilmek için bu kanuna göre mükellefiyet ve istisna hallerinin incelenmesi gerekir.

2.1.1- Döner Sermaye İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

5520 yasanın 1. maddesinin 1/c bendinde iktisadî kamu kuruluşlarının kurum kazançlarından dolayı KV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. İktisadi kamu kuruluşlarının kapsamı ise aynı yasanın mükellef başlıklı 2. maddesinde**; "…**(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur." şeklinde ifade edilmiştir.

İktisadi kamu kuruluşları ifadesine 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete (R.G.)'de yayımlanan KV 1 sayılı Genel Tebliğinin 2.3.1 kısmında açıklık getirilerek; *"İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan*

tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır…" ifadesiyle döner sermayeli işletmelerin genel itibariyle KV'ye tabi olduğu ortaya konulmuştur.

Anılan tebliğin 2.3.1 kısmında, döner sermayeli işletmeler genel itibariyle iktisadi kamu kuruluşlarından sayılmakla birlikte; *"…Bir iktisadi kamu kuruluşunun varlığından söz edilebilmesi için kuruluşun;*

- *Kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),*
- *Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,*
- *Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması*

gerekmektedir." ifadeleriyle bir kuruluşun iktisadi kamu kuruluşu sayılabilmesi için bir takım şartlar da ortaya konulmuştur.

Buna göre döner sermayeli işletmeler; ilk koşul olan, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması bakımından, sermayesi ilgili kuruluş tarafından karşılandığı için ait olma koşulunu, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaması bakımdan da idari bağlılık koşulunu taşımaktadır. İkinci koşul olan sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması açısından değerlendirildiğinde, bu işletmelerin anılan şekillerde kurulmadıkları için iktisadi kamu kuruluşu sayılmaları gerekir.

Döner sermaye işletmeleri ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması koşulu açısından değerlendirildiğinde; bir döner sermaye işletmesine bağlı herhangi bir birimin ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunup bulunmadığı, dolayısıyla iktisadi kamu kuruluşu olup olmadığı söz konusu tebliğin 2.4 kısmında; *"…devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir."* şeklinde açıklık getirilmiştir.

Buna göre döner sermaye işletmelerinin kuruluş prosedürü düşünüldüğünde genel anlamda bu işletmelerin kurulabilmeleri için mutlaka sermaye tahsis edilmesi gerektiği, dolayısıyla anılan tebliğin ticari organizasyon tanımına girecekleri ve ticari faaliyetleri aynı hesap dönemine birden fazla olmasa dahi faaliyetin devamlılık unsurunun gerçekleşmiş olacağını kabul etmek gerekir. Dolayısıyla anılan tebliğin 2.3.1 kısmındaki 3 üncü koşul açısından döner sermayeli işletmelerin ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerektiği koşulunun da gerçekleştiğini kabul etmek gerekmektedir.

5520 sayılı yasada sayılan iktisadi kamu kuruluşu koşullarına uyan her döner sermaye işletme birimi KV'nin mükellefi ya da muhatabı olacak mıdır? Bu konuya yukarıda anılan tebliğin 2.4 kısmında; *"…İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu*

işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez. Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve KV'ye tabi olacaktır." ifadeleri ile açıklanmaktadır. Özetle herhangi bir döner sermaye işletme birimi ürettiği mal ya da hizmeti bir bedel karşılığı satmıyorsa, herhangi bir şekilde bunlara karşılık olacak bir bedel almıyorsa, iktisadi kamu kuruluşu sayılmayacak, dolayısıyla KV'nin mükellefi olmayacaktır

Aynı konu farklı açılardan 5520 sayılı yasanın 3 üncü maddesinin 6 ncı fıkrasında; *"İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir."* ifadesi ile döner sermaye işletmelerinin mükellefiyet durumları açık kapı ya da yoruma meydan bırakmayacak şekilde sağlamlaştırılmıştır.

2.1.2- Döner Sermaye İşletmelerinin Kurumlar Vergisinden Muafiyet ve İstisnası

KV Kanununun 4. maddesinde bu vergiden muafiyet ve istisnalar belirlenmiştir. Bu maddenin 1. fıkrasında; *"Aşağıda sayılan kurumlar, KV'den muaftır: a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar. b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı GV Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)"* ifadesi ile döner sermayeli işletmelerinin de içinde bulunduğu mükellef grubunun KV bakımından ne tür faaliyetlerden dolayı vergiden muaf olacağı ve istisnaya tabi tutulacağı tek tek sayılarak belirlenmiştir.

Bu konuda 1 seri no'lu KV Genel Tebliğinin, 4.1. bölümünde; *"Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerektiği, bentte sayılan kuruluşların aynı amaçlarla da olsa kamu idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi*

halinde söz konusu muafiyet hükmünden yararlanılamayacağı, kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile…dir" açıklamalarına yer verilmiştir.

2547 sayılı yasanın 56. maddesindeki; "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmü de bu muafiyet ve istisnalardan üniversitelerin döner sermaye işletmelerinin de faydalanacağını göstermektedir.

Diğer taraftan 5520 sayılı yasanın Geçici Madde 2'si hükmü ile sadece Milli Eğitim Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri kazançlar belirli bir süreye kadar vergiden muaf tutulmuştur. Bu durum; anılan yasa maddesinde; *"(1) 1/1/2008-31/12/2020 tarihleri arasında;…b) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler,… dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz."* hükmüne yer verilmesiyle uygulama imkanı bulmuştur.

2.1.3- Döner Sermaye İşletmeleri Kurumlar Vergisi Yükümlülüğü ve Özelgeler

Döner sermaye işletmelerinin KV karşısındaki durumu topluca değerlendirildiğinde; bu işletme birimlerinin, 5520 sayılı yasa ve buna göre çıkarılmış 1 sayılı genel tebliğde iktisadi kamu kuruluşları tanımına girdiklerinden dolayı söz konusu verginin mükellefi oldukları, ancak yine aynı yasada vergiden muaf ve istisna tutulan alanlarda iştigal etmeleri durumunda bu alanlardan dolayı elde ettikleri kazançlardan dolayı KV'ye muhatap olmayacakları anlaşılmaktadır.

Bu işletmelerin iştigal alanları itibariyle KV'ye tabi olup olmadığını göstermek ve konunun daha anlaşılır olması açısından, vergi idareleri tarafından verilen özelgeler esas alınarak, bir takım örnekler vermek uygun olacaktır:

- Genellikle üniversiteler ve Sağlık Bakanlığı tarafından yerine getirilen, sağlık alanında faaliyet gösteren döner sermaye işletme birimleri bu faaliyetlerinden dolayı KV ödemeyecektir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:16.11.2011)
- Aynı şekilde üniversiteler ve Tarım Bakanlığı, belediyeler tarafından hayvan sağlığı ile ilgili iktisadi kamu kuruluşları ya da döner sermayeli işletme birimleri bu faaliyetlerinden dolayı KV ödemeyecektir(Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:30.01.2012)
- Milli Eğitim Bakanlığı birimleri ile ilgili yukarıda verilen ve 5520 sayılı yasanın Geçici Madde 2'de gösterilen döner sermaye işletme birimlerinin elde ettikleri kazançlar 2020 yılına kadar KV'ye tabi değildir,
- Sürekli eğitim merkezleri vasıtasıyla çeşitli adlar altında yapılacak kurslar, danışmanlık faaliyetleri nedeniyle bu döner sermaye işletme birimi kurumlar vergisine tabi olacaktır. Üniversite Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde bedel karşılığında gerçekleştirilen bilimsel konularda mütalaa verme, öğrenciler ve vatandaşlar için kurs ve eğitim programları düzenleme, proje hazırlama, analiz yapma ve kitap satışı faaliyetleri nedeniyle Üniversite bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde KV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:16.11.2011).

- Üniversitenin kuruluş amacına uygun olarak kurulan Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi biriminin KV'den muaf olması gerekmektedir. Ancak, belirli bir organizasyon çerçevesinde ticari mahiyet arz edecek şekilde piyasa esaslarına göre bedel karşılığı verilen ve devamlılık gösteren kurs hizmetleri neticesinde Üniversite bünyesinde oluşacak iktisadi işletme nezdinde KV mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:17.12.2012).
- Gıda Mühendisliği Bölümü ve Ziraat Fakültesinde sadece eğitim ve öğretim faaliyetleri çerçevesinde üretilen ve yetiştirilen ürünlerin satılması halinde KV Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında KV mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır. Ancak, eğitim ve öğretim faaliyetlerini aşacak boyutta üretim yapılması, dışarıdan işçi istihdam edilmesi, sipariş üzerine üretim yapılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise Üniversitenin bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde KV mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:16.11.2011)
- Üniversitenin döner sermaye birimlerindeki laboratuvar ve atölyelerde firma veya gerçek kişilerin istekleri üzerine yapılan veya yapılacak olan test, ölçüm ve analizlerden (gaz sızdırmazlık muayenesi, taş-toprak su analizleri vb.) elde edilecek gelirler dolayı KV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler: 07.08.2012).

Döner sermaye işletmesine bağlı çeşitli birimler, yukarıda özelgelerle de desteklendiği şekliyle, kimisi için iştigal alanı 5520 sayılı yasanın muaf ve istisna kapsamına girdiğinden mükellef tesisi gerekmediği halde, kalan birimlerin iştigal alanları vergi mükellefi olmalarını zorunlu kılmaktadır.

Ancak şu soru akla gelmektedir: Bir üniversite veya kamu kuruluşuna ait bir döner sermayeli işletme tesis edildiği halde, bu işletmeye bağlı birden fazla döner sermayeli işletme birimi bulunursa, bu durumda KV mükellefiyeti döner sermaye işletmesi adına mı, yoksa her bir döner sermaye işletme birimi adına mı tesis edilecektir? Bu konuda; KV 1 seri no'lu tebliğde değişiklik yapan 05.05.2012 tarihli R.G.'de yayımlanan 6 Seri No'lu KV Genel Tebliğinin 12. maddesinde; *"İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir."* şeklinde açıklama getirilmiştir.

Bu durumda döner sermaye işletmesine bağlı farklı iştigal konusu olan ve KV mükellefi olması gereken her bir döner sermaye işletme birimi ayrı mükellefiyet tesis ettirecektir. Bu konuda İzmir Vergi Daire Başkanlığı'nın verdiği bir özelge'de; "Üniversitenize ait, faaliyetleri bağımsız ve farklı olarak açılan veya açılacak olan iktisadi işletmelerin her biri için ayrı ayrı KV mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekecektir." ifadesine yer verilmiştir(Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:20.08.2013).

2.2- Döner Sermaye İşletmelerinin Gelir Vergisi Açısından Durumu

193 sayılı GV Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellef ve konusu; "Gerçek kişilerin gelirleri GV'ye tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde gösterilmiştir. İnceleme

konumuzun süjesini teşkil eden döner sermayeli işletmeler gerçek kişi tanımına uymamaktadır. Bu nedenle GV mükellefi olabilmesi mümkün değildir.

Döner sermaye işletmelerinin GV mükellefi olmaması, onların GV Kanunundan kaynaklanan bir takım sorumluluklarının olmayacağını göstermemektedir. Bilindiği üzere vergi sorumlusu kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde; "Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."şeklinde tanımlanmaktadır. Nitekim GV kanununun 94. maddesi kapsamında döner sermaye işletmeleri de vergi sorumlusu olarak işlemler gerçekleştirmektedir.

Anılan kanun maddesine bakıldığında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, … aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin GV'lerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmünün yer aldığı görülmektedir. Kanun maddesi metninde geçen iktisadi kamu müesseselerinden kastedilenlerden biri de döner sermaye işletmelerdir. Dolayısıyla döner sermayeli kuruluşların yine aynı maddenin devamında sayılan ödemeleri yaptıkları sırada, mükelleflerin GV'sine mahsuben tevkifat yapmak zorunluluğu bulunmaktadır.

Söz konusu kanun madde metninde geçen "(avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben" ifadesinden iki şey anlaşılmaktadır. Bunlardan birincisi bu ödemeler henüz hakedilmemiş bir menfaate binaen ödenen avans şeklinde ödeme olsa bile vergi tevkifatı yapılacaktır. İkincisi ise vergi tevkifatının yapılabilmesi için istihkak sahiplerine ödemelerin nakit olarak yapılması zorunluluğunun bulunmadığı, ödemenin hesaben olmasının da yeterli olduğudur. Son cümleden olarak; vergi sorumlusu istihkak sahibine nakit olarak ödeme yapmasa bile devletin vergi alacağını garanti altına alacak, yaptığı tevkifatı usulü dairesinde ve zamanında alacaklı vergi dairesine yatıracaktır.

Anılan kanununun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapılacak bir çok konu sayılmıştır. Döner sermayeli işletmelerin genellikle tevkifat yaptıkları konu, çalışanlarına ödedikleri maaş ve ücret ödemelerinden oluşmaktadır. GV Kanunun 61. maddesinde ücret ve ücret sayılan haller sayılmıştır. Buna göre döner sermaye işletmeleri ücret ve ücret sayılan hallerden dolayı yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorundadır. Bununla birlikte bu işletmeler sadece ücret ödemelerinden dolayı değil, 94. maddesinde sayılan diğer durumlar nedeniyle de istihkak sahiplerine ödeme yapmaları halinde vergi sorumlusu sıfatıyla vergi tevkifatı yapacaklardır.

Konu hakkında verilen bir özelgede (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:28.01.2012); "193 sayılı GV Kanununun 61. maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir... hükmü yer almış, 62. maddesinde ise, iş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir... denilmiş ve aynı kanunun 94. maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir." denilerek döner sermaye işletmesine yol gösterilmiştir.

2.3- Döner Sermaye İşletmelerinin Katma Değer Vergisi Yükümlülüğü

Döner Sermaye İşletmelerinin KDV açısından durumu incelendiğinde verginin konusu, istisna ve tevkifat işlemleri öne çıkmaktadır.

2.3.1- Döner Sermaye İşletmelerinde KDV'nin Konusu ve İstisnalar

3065 sayılı KDV Kanununun 1. maddesinde verginin konusu; "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir: 1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler…" şeklinde genel olarak tanımlanmıştır. Buna göre genel olarak; mal teslimi, hizmetlerin ifası ile bunların ithal edilmesi KDV'nin konusunu teşkil etmektedir.

Döner sermaye işletme birimlerinin KDV karşısındaki durumu önemlidir. Bu açıdan bakıldığında, KDV yasasının 1. maddesinin 3. fıkrasının g bendi farklı bir önem arz etmektedir. Anılan maddenin 3/g bendinde; *"Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,"* KDV'ye tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Burada açıkça ifade edildiği üzere döner sermayeli kuruluşların mal teslimi ve ifa ettikleri hizmetler KDV'nin konusu içine girmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifasının KDV'ye tabi olması, bunların yaptıkları bu iki türden bütün işlemlerin bu vergiye tabi olacağını gösterir mi, yoksa bu vergiyle ilgili bazı mal teslimi ve hizmet ifaları vergiden istisna edilmiş midir? Bu konunun bilinmesi döner sermaye işletmelerinin KDV karşısındaki mükellefiyetlerinin tespiti açısından önemlidir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nda iki farklı istisna biçiminden bahsedilmektedir. Bunlar tam istisna ve kısmi istisna uygulamalarıdır. Tam ve kısmi istisna temel alınarak KDV yasasında istisnalar; ihracat istisnası, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalarla diğer istisnalar başlıkları ile yasanın 11 ila 17. maddelerde düzenlenmiştir.

Bu istisnaların uygulandığı mükellefler alışları sırasında KDV öderken, satışları sırasında, söz konusu istisnalar nedeniyle, KDV tahsilatı yapamamaktadır. Bu istisnalardan, bir kısmında indirilemeyen verginin iadesine imkan sağlanırken, bazı istisnalarda ise ne iade imkanı, ne de indirim imkanı bulunmamaktadır.

KDV İstisnası uygulanan mal ya da hizmetlerle ilgili olarak alışlar sırasında ödenen KDV'nin indirim ve iadesine imkan sağlanan istisnalar tam istisnadır. KDV istisnası uygulanıp da indirim ve iade imkanı olmayanlar ise kısmi istisna olarak ifade edilir. Bir başka ifadeyle tam istisna; bazı istisna konusu işlemleri yapan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla alışları sırasında yüklendikleri KDV tutarlarını yaptıkları işler dolayısıyla hesapladıkları KDV tutarlarından tamamıyla indirebiliyor veya bu KDV tutarlarının indirim imkanı olmayan hallerde vergi dairesinden iadesini talep edebilme hakkının olduğu durumu gösterir.

Kısmi istisna ise; KDV'den istisna edilmiş bazı işlemleri yapan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yüklendikleri KDV tutarlarını yaptıkları işler dolayısıyla hesapladıkları KDV'den indirememelerini ifade eder. Ancak bu tutarların GV veya KV

matrahlarından gider olarak düşülmesine izin verilir. Bununla birlikte, KV mükellefi olmayanlarsa bu tutarları gider dahi gösteremez.

KDV yasasının 32. maddesinde tam istisna ile ilgili olarak; *"Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'sinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur"* şeklindeki ifadelerle alışlar sırasında yüklenilen KDV ile ilgili nasıl bir işlem yapılacağı gösterilmiştir.

Döner sermayeli işletmelerin de içinde bulunduğu ve KDV istisnası uygulamasına yön veren, KDV kanununun 17. maddesiyle; *"Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşların…; a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,"* KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla; döner sermayeler yukarıda sayılan faaliyetlerle ilgili olarak mal ve hizmet teslimlerinden KDV tahsil edemezler.

KDV kanununun aynı maddesinin 2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar başlıklı kısmında ise; *"a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,…"* ifadelerinden döner sermayelerin ağırlıklı öneme sahip uğraşı alanlarının KDV'den istisna edildiği anlaşılmaktadır.

KDV kanununun 18. maddesinde yapılan düzenlemeyle istisna edilen alanlardan vazgeçme imkanı getirmiştir. Bu konuda İstisnadan vazgeçme başlıklı 18. maddenin 1. fıkrasında**; "**Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler…" denilmektedir.

Ancak döner sermaye işletmelerinin de içinde bulunduğu grubun istisnadan vazgeçme imkanının olmadığı 18. maddenin 2. fıkrasında; *"Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17/1-2 numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz."* düzenlemesiyle hüküm altına alınmıştır.

Acaba KDV yasasının 17/1 ve 17/2 ile KDV'den istisna edilen işlemler, bu alanlarda faaliyet yapan döner sermayeli işletmeleri nasıl etkilemektedir. Bunu anlayabilmek için KDV'nin mükellefi hususunun iyi anlaşılması gerekir. 213 sayılı

Vergi Usul Kanunda mükellef; "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir" şeklindeki tanımlanmaktadır. Ancak bu genel tanımdan ziyade KDV kanunundaki mükellef tarifi konumuz açısından daha önemlidir. KDV kanununun 8. maddesinde; "1. KDV'nin Mükellefi: a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,…dir" şeklinde tanımlanmaktadır.

KDV'nin yasada sayılan şekliyle mükellefi olmak, mükellefin vergiyi ödemesi durumunda mal varlığında azalma olacağı, yani verginin mükellef tarafından yüklenileceği anlamına gelir mi? KDV'nin yasal mükellefi hakkında bu şekilde bir yargıya varmak mümkün değildir. Çünkü KDV kanunundaki mükellef tarifi, aracı mükellef kastı ile kullanılmakta ve KDV'yi malın teslim edildiği ya da hizmetin görüldüğü kişilerin yüklenmesi, ödemesi gerekmektedir. Verginin bu şekilde karşılanacağı, KDV yasasının matrah başlıklı 20 nci maddesinde "bedel" tarifinden anlaşılmaktadır. Anılan kanun maddesinde; *"1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. 2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder…4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez."* denilmektedir. Buna göre; KDV'nin, malı teslim eden yada hizmeti ifa eden satıcıdan değil, müşteriden tahsil edilmesi gerekmektedir. Yani KDV'den dolayı oluşan vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalmaktadır.

KDV istisnasının uygulandığı alanlarda faaliyet yapan döner sermayeli işletmeler, bu durumdan nasıl etkilenir? Bunun bilinmesi önemlidir. İlk bakışta, ya da istisna ifadesinin vergi terminolojisinde kullanıldığı şekliyle, istisna edilen alanların vergi mükelleflerine avantajlı bir durum oluşturduğu anlaşılabilir. Ancak sanıldığının aksine KDV yasasının 17/1-2'sine göre KDV istisnası uygulanan iştigal alanlarında faaliyet gösteren döner sermayeli işletmeler bu vergi istisnasından dolayı zarar görmektedir.

Bu konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından, KDV kanununu 17/2'de sayılan istisna alanlarından biri olan "hastane" hizmetinin incelenmesi yararlı olacaktır. Hastane hizmeti yapan döner sermayeli işletmeler alışları sırasında KDV öderler, ancak hastane hizmeti sonucu KDV tahsilatı yapamadığından alışlar sırasında ödediği KDV'yi indirim konusu yapamaz ve vergi kendi üzerinde kalır. Vergi terminolojisinde bu duruma kısmi istisna denildiği yukarıda ifade edilmişti. KDV, özelliği itibariyle nihai tüketici üzerinde kalması gereken bir vergidir. Kısmi istisna uygulamasında KDV'nin bu özelliği çalışmaz hale gelmektedir. Yukarıda verildiği üzere KDV yasasının 18. maddesinde, mükelleflere tanınan istisnadan vazgeçme hakkı döner sermayeli kuruluşlara, yine aynı maddenin menedici hükmü ile tanınmamış olması da, bu kuruluşların söz konusu vergi istisnasından bertaraf edilmesine manidir.

Bir diğer konu ise KDV'de kısmi istisna uygulanan alanlarla ilgili faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin indirim konusu yapamadıkları KDV'yi KV matrahından da indirememeleridir. Bu durum kısmi istisna tutarlarının her halükarda bu işletmelerin üzerinde kalacağı anlamına gelmektedir.

Bilindiği üzere döner sermayeli kuruluşların, yukarıda KV bahsinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, yaptıkları faaliyetlerin bir kısmı KV'ye tabi iken, faaliyetlerden bir kısmı KV'den muaf ya da istisna tutulmuşlardır. Yukarıda KDV yasasının 17/1-2 maddesinde sayılan hizmetleri yapan döner sermaye işletme birimlerinin KV mükellefiyeti söz konusu olmamaktadır. Bu durumdaki döner sermaye işletme birimleri KDV yasası 17/1-2'deki işlemleri yapmaları nedeniyle alışları sırasında ödedikleri KDV'yi satışları sırasında indirim yada iade konusu yapamadıkları gibi, KV mükellefi olmadıkları için KV'nin hesaplanmasında indirilecek KDV'lerini gider olarak da yazamamaktadırlar.

KDV yasasının 17/1-2 nci maddesiyle uygulanan istisnalarla ilgili olarak bir konunun daha açıklığa kavuşturulmasında yarar vardır. Genellikle vergi istisna ve muafiyetleri uygulamalarının mükellef yerine Devlete zarar verdiği düşüncesi hakimdir. Ancak 17/1-2 maddesi ile uygulanan istisnadan dolayı mali açıdan döner sermaye işletmelerinin kaybı ve Devletin ise büyük bir kazancı olmaktadır. Şöyle ki; 17/1-2 maddesi gereğince uygulanan KDV istisnası ile döner sermaye işletmeleri alışları sırasında ödediği KDV'yi satışlarına KDV tahakkuk ettiremediği için düşüremediği ve alışları sırasında ödediği bu tutarları iade alamadığı için bundan zarar görür. Devlet ise indirim hakkı verilmeyen KDV'den dolayı mali açıdan fayda görür. Hatta bu durumdaki işletmelerden KV mükellefiyeti bulunmayanların alışları sırasında ödedikleri KDV'yi indirim konusu yapamamaları da Devletin mali açıdan yararınadır.

Bununla birlikte; Devlet KDV istisnası uygulanan 17/1-2 kapsamında faaliyet yapan döner sermaye işletmelerinin satışlarına KDV tahakkuk ettirilememesi nedeniyle mali açıdan bir miktar KDV tahsilatı kaybı yaşar.

Döner sermaye işletmelerinin KDV karşısındaki durumu vergi idarelerinin verdikleri görüşleri yansıtan özelgelerle değerlendirildiğinde;

- Üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesi … biriminin konservatuvara hazırlık, halka açık enstrüman kursları, yaylı, üflemeli, piyano çalgılar atölyelerinde enstrüman yapımı, bakım ve onarımı kapsamındaki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı sorulduğunda, anılan teslim ve hizmetlerin KDV Kanununun 17/1-a maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı, bu teslim ve hizmetlerin Kanunun 1/3-g maddesine göre genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:11.04.2011).
- Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi biriminin Üniversite Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde Üniversitenin kuruluş amacına uygun olarak uzaktan eğitim yolu ile vermiş olduğu eğitim öğretim hizmeti KDV Kanununun 17/1. maddesi gereğince KDV'den istisna olacaktır. Ancak, Üniversitenin bünyesinde belirli bir organizasyon çerçevesinde (bir iktisadi işletme oluşturmak kaydıyla) ticari mahiyet arz edecek şekilde piyasa esaslarına göre bedel karşılığı verilen ve devamlılık gösteren kurs hizmetleri, bu Kanunun (1/3-g) maddesi çerçevesinde KDV' ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler:17.12.2012).
- Üniversitenin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğüne bağlı Basım Evi Müdürlüğünün münhasıran ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla üniversite bünyesindeki öğrencilerin ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, Basım Evi Müdürlüğü tarafından ticari faaliyet oluşturacak şekilde piyasa ekonomisi içerisinde devamlı olarak mal alım-satımı, imalatı yapması durumunda bu faaliyetleriniz nedeniyle iktisadi bir işletme oluşacağından bu kapsamda yapacağınız teslim ve hizmetler KDV Kanununun 1/3-g maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler: 23.11.2011).

2.3.2- Döner Sermaye İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Döner sermayeli işletmelerinin KDV yasası ile ilgili yükümlülüklerden bir diğeri ise KDV tevkifatı konusudur. KDV tevkifat işlemlerinin yasal dayanakları arasında bu yasanın 9. maddesinin 1. ve 29. maddesinin 5. fıkraları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde 14.04.2012 tarihli R.G.'de yayımlanan 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliği sayılabilir[2].

Söz konusu tebliğin 1. maddesindeki; *"...KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir."* ifadesinden, tebliğde sayılanların tevkifat yapmaları gerektiği anlaşılmaktadır.

Anılan tebliğe göre tevkifat işleminin ya da tevkifatın sınırının iki türü vardır. Bunlar tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak adlandırılmaktadır. Anılan tebliğin 1.1 maddesinde tam tevkifat ve kısmi tevkifat şu şekilde belirlenmektedir: *"Tam tevkifat işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; kısmi tevkifat ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir."* Buradan anlaşılan; kendisine mal teslimi ya da hizmet ifası yapılan alıcılar, tebliğde gösterildiği kurallar gereğince, eğer bu alımlarla ilgili KDV'nin tamamını tevkif ediyorsa tam tevkifattan, bir kısmını tevkif ediyorsa kısmi tevkifattan bahsedilmektedir.

Burada önemli konulardan biri de kimler tevkifat yapacaktır ve döner sermayeli işletmeler tevkifat yapacaklar arasında sayılmakta mıdır? KDV tevkifatında, mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde gerçekleşen işlemin bedeli üzerinden hesaplanan vergi, işlemi yapanlar tarafından değil, bu işleme muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenir (Ağar, 2012:1).

Sorumlu sıfatıyla tam ve kısmi tevkifat yapacak kişi ya da kurumlar yine aynı tebliğde sayılmıştır. Tam tevkifat yapacaklar sorumlular 117 nolu genel tebliğin; 2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler, 2.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan

[2] KDV yasasına 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle, 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasından sonra gelmek üzere (4) numaralı fıkra eklenmiş ve mevcut (4) numaralı fıkra buna göre teselsül ettirilmiş ve 7104 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle de bu değişikliğin 1/1/2019 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV tevkifatının uygulamaya girdiği 117 seri nolu KDV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği sırada bu tebliğin dayanaklarından biri 3065 sayılı yasanın 29 uncu maddesinin 4 üncü fıkrası iken, bu değişiklikle birlikte 4 üncü fıkra 5 inci fıkra olarak yer almıştır.

Teslim ve Hizmetler, 2.3. Kiralama İşlemleri, 2.4. Reklâm Verme İşlemleri, kısmında belirtilmiştir. Buna göre; döner sermayeli işletmeler tebliğin 2.1, 2.2, 2.3 ve 2.4'te belirtilen işlemlere alıcı sıfatıyla muhatap olmaları durumunda tam tevkifat işlemini gerçekleştireceklerdir.

Kısmi tevkifat yapacak olanlar ise anılan tebliğin 3.1.2 kısmında; *"Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapacaklar, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmiştir. a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir.) b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, - Döner sermayeli kuruluşlar,…"* şeklinde sayılmıştır. Tebliğin yukarıda verilen kısmı incelendiğinde, döner sermayeli işletmelerin, KDV mükellefi olsun ya da olmasın, kısmi tevkifat yapacakları anlaşılacaktır.

Tam ve kısmi tevkifat işlemlerinin yapılmasıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca 117 nolu tebliğle düzenleme yapılmasındaki temel amaç vergi güvenliğini sağlamaktır. Bu nedenle 117 nolu tebliğde kimlerin tam ve kısmi tevkifat yapacakları belirtilmekle kalınmamış, tevkifat işleminin yapılıp yapılmadığı, anılan tebliğde satıcı ve alıcılara bir takım ek sorumluluklar yüklenerek, kontrol altında tutulmaya çalışılmıştır. Söz konu tebliğin 6.1. Bildirim Zorunluluğu kısmında; kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılara, tevkifat uygulanan satışları ile satış yaptıkları alıcılara ait bir listeyi, KDV beyannamesiyle verme zorunluğu getirilerek, alıcıların tevkifat işlemini yapıp yapmadıkları kontrol altına alınmaya çalışılmıştır. KDV tevkifat işlemlerinin savsaklanmaması için alıcıların da kontrol ve görev bilinciyle hareket etmelerini sağlamak için anılan tebliğin 6.2. Müteselsil Sorumluluk kısmında; *"Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanlar, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır."* ifadeleri kullanılmaktadır.

3- Değerlendirme ve Sonuç

Yukarıda ayrıntılı olarak incelendiği üzere, 5520 sayılı KV Kanunu ve bu kanunun uygulamasına yön vermek üzere çıkarılmış KV 1 nolu tebliğin ilgili kısımları dikkate alındığında;

- Döner sermayeli işletmeler bir kamu idare ve kuruluşuna ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşu olduklarından KV mükellefi olmaları gerektiği,
- Ancak, döner sermayeli işletmelerden 5520 sayılı yasanın 4/1 maddesinde gösterilen konularda faaliyet yapanların KV'den muaf oldukları,
- Bu kanunla sadece Milli Eğitim Bakanlığına bağlı bir takım döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri kazançlar 1/1/2008-31/12/2020 tarihleri arasında bu

vergiden muaf tutulmuş olması aynı durumda olan döner sermaye işletmeleri arasında faklı vergi uygulaması yapıldığı izlenimi oluşturduğu,

- KV 1 seri no'lu tebliğde değişiklik yapan 6 Seri No'lu KV Genel Tebliğine göre döner sermaye işletmesine bağlı her bir birim için ayrı KV mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerektiği, anlaşılmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin 193 sayılı GV Kanunu açısından yükümlülükleri ve bu vergi açısından durumu değerlendirildiğinde;

- Bu işletmeler gerçek kişi olmadıklarından GV mükellefi olmadıkları,
- GV Kanununun 94. maddesinde döner sermaye işletmelerine, başta ücretlerden vergi kesintisi olmak üzere, vergi sorumlusu olarak bir takım vergisel sorumluluklar yüklendiği, anlaşılmaktadır.

Döner sermaye işletmeleri 3065 sayılı KDV yasası ve bu kanuna göre çıkarılmış tebliğler açısından durumu değerlendirildiğinde;

- Bu yasanın 1-3/g maddesine göre genel itibariyle döner sermaye işletmelerinin mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'nin konusunu teşkil ettiği,
- Anılan yasanın 17/1-2 maddesindeki sayılan faaliyetleri yapan döner sermayelerin bu faaliyetlerinin KDV'den kısmi istisna uygulamasına muhatap olduğu,
- Kısmi istisna kapsamındaki döner sermaye işletme birimlerinin bu uygulamadan dolayı zarar gördükleri,
- İştigal alanı kısmi istisna kapsamındaki döner sermaye işletmelerine, KDV yasasının 18/2 maddesine göre istisna uygulamasından vazgeçme hakkının tanınmadığı,
- KDV yasasının ilgili maddeleri ve 117 sayılı KDV tebliğine göre, döner sermaye işletmelerinin, alımları sırasında, vergi güvenliğini sağlamak üzere tam ya da kısmi tevkifat yapmaları gerektiği,
- Döner sermaye işletmelerinin tam ya da kısmi tevkifat işlemini yapmamaları halinde bu işlemi yapmayanların müteselsil sorumluluklarının bulunduğu anlaşılmaktadır.

Sonuç olarak;

- İlk bakışta bir takım faaliyetleri icra eden döner sermayeli işletmelerin KV'den muaf olmaları avantaj gibi gözükse de, KV ve KDV yasası hükümleri birlikte düşünüldüğünde, alımlar sırasında ödenen KDV'nin satışlar sırasında uygulanan kısmi KDV istisnası nedeniyle indirilememesi, iade alınma imkanının olmaması, bu tutarların KV'nin hesaplanmasında gider olarak yazılamamasının bu işletmeleri mali açıdan olumsuz etkilediği anlaşılmaktadır.
- Aynı durumda olan mükelleflerin aynı vergilendirilme rejimine tabi tutulması yaygın kabul görmüş bir görüş olduğu halde Milli Eğitim Bakanlığına ait bir takım döner sermaye işletmeleri, KV Kanununa konulan geçici madde ile 2020 yılına kadar KV'den muaf tutulmaları, vergi adaletini zedelemektedir.
- Hem GV Kanunu, hem de KDV kanununa göre döner sermayeli işletmelere vergi güvenliğini sağlamak üzere kaynakta kesinti görevi verilmiş olması, vergi tahsil masraflarını azaltmak açısından olumlu olmakla birlikte, özellikle KDV'de tam ve kısmi tevkifat uygulamaları vergi idarelerinin güvenli bir şekilde vergi tahsilatını sağlayamadığına ilişkin sinyaller vermektedir.
- Ayrıca döner sermaye işletmeleri ile ilgili KV ve KDV kanununda istisna ve muafiyetler v.b. vergi uygulamalarının her döner sermaye işletmesi için farklı vergi yükleri meydana getirdiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan farklı kurumlara bağlı ve farklı iştigal alanlarında faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin vergi yükleri

araştırma konusu yapılarak bu işletmeler arasındaki vergi adaleti belirgin hale getirilebilir.

Kaynaklar

Ağar, S.,2012 Tüm Yönleriyle KDV Tevkifatı, Ankara Barosu Yayınları, http://www.ankarabarosu.org.tr/Siteler/2012yayin/2011sonrasikitap/kdv.pdf, (Erişim:30.06.2018)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği(03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı RG'de)

6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği(05.05.2012 tarih ve 28283 sayılı RG'de)

117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği(03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı RG'de)

Gelir İdaresi Başkanlığı(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı), 16.11.2011, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/dosyalar/02.07.13.10.38.40-donersermayekurumlar.docx, (Erişim:21.06.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı), 30.01.2012, Özelgeler, https://www.gulbenkmusavirlik.com/tr_universite-bunyesinde-faaliyet-gosteren-saglik (Erişim:12.10.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı), 17.12.2012, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/.../02.07.13.10.26.56-uzaktanegitimmerkezkurumlar.docx, (Erişim:21.06.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü), 07.08.2012, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/dosyalar/02.07.13.10.32.11-organiktarimkurumlar.docx, (Erişim:21.06.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(İzmir Gelir İdaresi Başkanlığı), 20.08.2013, Özelgeler, https://www.ozdogrular.com/content/view/28437/255/, (Erişim:23.06.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(Hatay Gelir İdaresi Başkanlığı), 28.01.2012, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/.../28.06.13.10.52.52-donersermayedanismanlikhkvergi.docx, (Erişim:04.09.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı), 11.04.2011, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/dosyalar/28.06.13.10.44.57-donersermaeyhizmetlerikdv.docx, (Erişim:01.07.2018)

Gelir İdaresi Başkanlığı(İstanbul Gelir İdaresi Başkanlığı), 23.11.2011, Özelgeler, www.btu.edu.tr/upload/dosyalar/28.06.13.10.40.02-basimevikdv.docx, (Erişim:01.07.2018)