

İşgücü Temin Hizmeti Ve Yapım İşlerinde Kdv Tevkifatı

Tarih: 27/03/2013 Bir önceki yazımızda da belirtildiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. Maddesine dayanılarak yayımlanmış olan 117 No.lu KDV Genel Tebliği <https://www.ihaledanismani.com> ve 63 Seri No.lu KDV Sirkülerinde <https://www.ihaledanismani.com> Yapım İşlerinde Katma Değer Vergi Tevkifatına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır. Daha önceki yazımızda İşgücü Temin Hizmetlerinde KDV Tevkifatını örneklerle detaylandırmıştık. Bugün ise Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı kapsamında; ne tür yapım işleri tevkifata tabi?, tevkifatı yapacak mükellefler kimler? Bu bağlamda karşılaşılabilecek sorunlar yazımızın konusunu oluşturacaktır. **1.YASAL DÜZENLEMELER** 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin **“3.2.1. Yapım İşleri İle Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri”** başlıklı bölümünde; “Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde alıcılar tarafından **(2/10) oranında KDV tevkifatı** uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. **2. YAPIM İŞLERİNDE TEVKİFAT 2.1 Hangi Mükellefler Tevkifat Yapmak Zorunda?** Aslında düzenlemeye ilk bakıldığında Yapım İşlerinde tevkifat yapmak zorunda olanlar sadece;117 Numaralı KDV Genel Tebliğinin (3.1.2 / b) ayırımında sayılan **Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın)** olduğu kanısı oluşsa bile, bunun böyle olmadığı, alt yükleniciler kapsamında zincirleme olarak tevkifat yapanların devam ettiği hemen anlaşılacaktır. Ancak bu detaya geçmeden, bir önceki makalemize atıfta bulunarak (b) ayırımında sayılan Belirlenmiş Alıcıları tekrardan hatırlayalım. “5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Döner sermayeli kuruluşlar, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar, Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler” 3.1.2 bölümün (b) ayrımında sayılan “Belirlenmiş alıcılar” içerisinde yer almaktadır. **2.2 Tevkifatın Kapsamı Nedir?** 1- Öncelikle tebliğin 3.1.2 bölümün (b) ayrımında sayılan Belirlenmiş Alıcılara karşı ifa edilen aşağıdaki hizmetler 2/10 oranında tevkifata tabidir. – Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri. – Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. (Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.) – Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir. Ve bu durumda (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. Aslında yukarıda sayılı işlerin ne

kadarı hizmet, ne kadarı teslim, ne kadarı hem hizmet, hem de teslim içeriyor bunun tespiti ve kapsamı bir çok ihtilaflara sebep olacak soyutlukta olduğunu hepimizin mırıldandığını tahmin edebiliyorum. Belki de sırf bu işlerin neleri içerebileceği bile başlı başına bir yazı konusu yapılabilir. Bu nedenle daha önceki KDV tebliğ ve sirkülerinden yararlanmak bize bir fikir verebilir. Sadece “Bina İnşaat İşleri” ile ilgili bir kaç örnek vermek gerekir ise; hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi, mutfak dolabı, PVC pencere yapımı, İstinat duvarlarının ve ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi gibi bir çok iş inşaat taahhüt işi sayılmıştır. Yani tevkifat kapsamındadır. Tebliğin başlığındaki tevkifat kapsamındaki hizmetler başlığı anlamını yitirmektedir. Tevkifat kapsamındaki teslim ve hizmetler demek belki daha sağlıklı ve doğru bir ifade olacaktır. 2- Yine tebliğin 3.1.2 bölümün (b) ayrımında sayılan Belirlenmiş Alıcılara karşı ifa edilmek koşulu ile 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 yapılması gerekmektedir. İşte bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere (b) ayrımında sayılmamış normal KDV mükelleflerinin de yapım işlerinde tevkifat yapmak zorunluluğu olduğunu görüyoruz. Bu nedenle hangi işlerin yapım işi olduğu? ve hangi yapım işlerinin tevkifat kapsamında olduğunun? belirlenmesi bir kat daha önem arz etmektedir. Bunu bir örnekle açıklayalım. Maliye Bakanlığı vergi dairesi hizmet binası inşaatını ABBA İnşaat Taahhüt A.Ş.’ne ihale ile vermiştir. Şirket bu bina inşaat işinin; alt yapı işlerini Toz Yapı Ltd. Şti.’ne, elektrik tesisat işlerini Akü Elektrik A.Ş.’ne, boya badana işlerini ise Fırça Ltd. Şti.’ne sözleşmeli olarak devretmiştir. Alt yapı işlerini üstlenen Toz Yapı ise bu işin nakliye kısmını sözleşmesiz olarak Rüzgar Nakliye Ltd. Şti.’ne devretmiştir. Bu durumda öncelikle işin mahiyetini ve kime karşı yapıldığını tespit edelim. İş tebliğin (b) ayrımında öngördüğü Bakanlığa karşı ifa ediliyor,

yani tevkifat yapılması zorunlu olan “Belirlenmiş Alıcılar” içerisinde sayılı bir kurum. Ve iş tevkifata tabi(bina inşaat işi) yapım işi kapsamındadır. Bu nedenle ABBA İnşaat Taahhüt A.Ş.’nin bakanlığa düzenlediği faturada 2/10 oranında hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulanacaktır. Ayrıca Toz Yapı’nın ve Akü Elektrik’in ABBA İnşaat’a düzenledikleri faturalarda da 2/10 oranında tevkifat uygulanacaktır. Her ne kadar Rüzgar Nakliyat’a iş yazılı bir sözleşme ile devredilmemiş bile olsa Rüzgar Nakliyat’ın, Toz Yapı Ltd. Şti.’ne düzenlemiş olduğu faturada 2/10 oranında tevkifat uygulanacaktır. Çünkü Bakanlık tebliğindeki düzenlemede; “işin bir kısmının taşeronlara devredilmesi halinde aralarında yazılı bir sözleşmenin yapıp yapılmaması beni bağlamaz demiş” ve tevkifat yapılması gerektiğini vurgulamıştır. 3- Yukarıdaki örneğimize geri dönecek olursak; eğer ABBA İnşaat Taahhüt A.Ş. kendisi için yaptıracığı hizmet binasını Sağlamca Yapı A.Ş.’ne ihale etmiş olsaydı ve Sağlamca Yapı ise işin belli kısımlarını alt taşeronlara devretmiş olsaydı bile işin bütün aşamalarında tevkifat yapılmayacaktır. Ancak Sağlamca Yapı A.Ş. hisse senetleri İMKB’de işlem gören bir şirket olsaydı, bu durumda Sağlamca Yapı A.Ş. tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında sayılanlardan olacağı için ABBA İnşaat’a düzenleyeceği faturada tevkifat uygulanmayacak, ancak alt taşeronların Sağlamca Yapı A.Ş.’ne düzenleyeceği faturalarda tevkifat uygulanacaktır. Ancak Bakanlık vergi dairesi hizmet binası ihalesini alan ABBA İnşaat Taahhüt A.Ş. hisse senetleri İMKB’de işlem gören bir şirket olsaydı durum ne olurdu? Hem Bakanlık, hem de ABBA İnşaat Taahhüt A.Ş. tebliğin (3.1.2/b) ayrımı kapsamında olacağı için ABBA İnşaat’ın Bakanlığa düzenleyeceği faturada tevkifat uygulanmayacaktır. Fakat işlerin bir kısmını taşeronlara devreden ABBA İnşaat’a düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanması gerekir. 4- Tevkifata tabi olan işlerin, KDV Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden istisna olması durumunda tevkifat olmayacaktır. Fakat vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV’den istisna olmaması halinde, alt yüklenicilerin

gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır. 5- Yukarıda tek tek sayılan yapım işlerinin Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de taşeronlara devredilen işler bakımından yukarıdaki açıklamalara göre işlem yapılması gerekmektedir. 6- Yukarıda tek tek sayılan yapım işlerinde, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlere ilişkin faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. ("ihale" ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.) Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/4/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir. Tebliğin bu düzenlemesinde ilk yüklenicinin (3.1.2/b) kapsamında alıcıya düzenleyeceği faturada tevkifat uygulanmayacağını söylerken alt yükleniciler için böyle bir tevkifat zorunluluğu getirmiş olması tabii ki bir çelişki içermektedir. Ayrıca "ihale" ibaresinin açıklanmış olması ve yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayandırılmasını ifade ettiğinin vurgulanması, sanki "ihale ve/veya sözleşmenin" tevkifatın olmazsa olmazı gibi bir anlam içeriyor olsa bile bunun tam öyle olmadığını düşünüyoruz. Çünkü bakanlık yazılı bir sözleşme olsun olmasın (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işlerinde tevkifatı isteyeceğini tebliğin önceki kısımlarında örneklendirmiştir. Yapım işlerinde tevkifat kapsamında; birinci öncelik işin yapım işi olup, olmadığının tespiti, ikinci öncelik ise tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan "Belirlenmiş Alıcılara" karşı ifa edilmiş olmasıdır. Son söz eğer ifa ettiğiniz yapım işi, inşaat taahhüt işi ise zaten bütün hizmet ve teslimler bu kapsamda olabileceği için

alıcıya düzenlediğiniz bütün faturalar tevkifat kapsamında değerlendirilebilecektir.

14 Nisan 2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 21 Haziran 2012 tarih ve KDVK-63/2012-3 sayılı Sirküler yayımlanmıştır.]]>