

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 02.07.2010
Duyuru No : 2010/045
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ / TEMMUZ 2010 /
SAYI : 347 / Sayfa : 7 - 16

Mehmet MAÇ
YMM

Dr. Şenol TURUT
SMMM

KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATINA TABİ “YAPIM İŞLERİNİN” KAPSAMI

ÖZET

Katma Değer Vergisi (KDV)’nin 9. maddesinde Maliye Bakanlığına vergi emniyetinin sağlanması açısından gerekli gördüğü işlemlerde, alıcının teslim ya da hizmetin KDV’sini kısmen ya da tamamen satıcıya ödemeyerek sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırması konusunda mecburiyet getirme yetkisi verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak getirilen sorumluluklardan birisi de yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleridir. 91 no.lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapıldığında tevkifata tabi tutulması gereken “yapım işleri”nin kapsamı anılan Tebliğde net bir şekilde açıklanmamıştır. Bu da uygulamada karmaşıya neden olmaktadır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Avni Dilligil Sokak No: 12
34394 Mecidiyeköy/İstanbul
TURKEY

Tel: +90 212 275 96 90
Fax: +90 212 272 62 16
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2009 yılında 5 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 110 ülkede bulunan 1.138 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 46.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Çalışmamızda öncelikle İdarenin “yapım işi”nin kapsamı hususunda getirdiği geniş yorum aktarılacak soru işareti yaratan hususlar üzerinde durulmuş, kavramın bu manada çerçevesi çizilmiştir. Ayrıca yapım işinin niteliği üzerinde durulmuştur. Son olarak yapım işlerinde tevkifat işlemiyle ilgili özellikli bazı durumlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yapım işi, KDV Tevkifatı, sorumluluk

1. GİRİŞ:

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı gerekli görülen hallerde¹ verginin emniyet altına alınması amacıyla KDV’ne tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. (KDV Kanunu Md.9)

Başka bir anlatımla Bakanlık, uygun gördüğü KDV’ye tabi işlem türlerinde, satıcı tarafından hesaplanan KDV’yi kısmen veya tamamen satıcıya ödemeyerek bu KDV’yi sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesiyle) bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırma konusunda alıcılara mecburiyet getirebilir². Böylelikle ilgili işlem türüne ait KDV’lerin Bakanlıkça uygun görülen kısmı doğrudan Hazineye intikal ettirilmek suretiyle vergi emniyeti sağlanmış olmaktadır.

Maliye Bakanlığı KDV Kanunu’nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden bu yana çok sayıda tebliğ çıkarmak suretiyle muhtelif teslim ve hizmet türlerinde yine muhtelif oranlarda KDV tevkifatı³ yapılmasını hükme bağlamıştır⁴.

Bu şekilde tevkifata tabi tutulan işlem türlerinden biri de, halen 1/6 oranında uygulanmakta olan YAPIM İŞLERİ ve bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık ve etüt - proje hizmetleridir. Ancak bu hizmetlerde KDV tevkifatı yapacak olanlar belli kurum ve kuruluşlarla sınırlı tutulmuştur.

¹ Bu haller genellikle asıl mükellefin İdare tarafından takibinin zor olduğu hallerdir. (Nurettin BİLİCİ (2007), Vergi Hukuku,15. baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.249)

² Normal şartlarda mal ya da hizmeti teslim veya ifa eden (satıcı) karşı taraftan (alıcıdan) KDV’yi tahsil edip vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Vergi sorumluluğunda ise bu ilke tersine dönmüş olup, mal veya hizmetin alıcısı KDV’yi satıcıya ödemeyerek tevkif edip vergi dairesine öder. (Doğan ŞENYÜZ (2000), Türk Vergi Sistemi, 6.baskı, Bursa:Ezgi Kitabevi,s.427)

³ Vergi tevkifatı, VUK’da yahut GVK’da kesinti ya da tevkifat olarak kullanılıyorken, KDV’de daha ziyade “kesinti” kavramı tercih edilmektedir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı sorumluluğa ilişkin tebliğlerde “tevkifat” kavramını kullanmıştır. (Erkan AYDIN (2009), Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009, s.51)

⁴ Hangi işlem türlerinde ne oranda ve kim tarafından KDV tevkifatı yapılacağı ve KDV tevkifatına ilişkin detaylı bilgiler için bkz: Mehmet MAÇ (2010), KDV-5, e-kitap, 9. madde vergi sorumluluğu, www.bdo.com.tr

Söz konusu tevkifatın kapsamı yani,

- hangi yapım işlerinin KDV tevkifatına tabi olduğu,
- hangi yapım işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacağı,

konusunda sıkça tereddüt duyulduğunun görülmesi üzerine bu yazı hazırlanmıştır.

2. YAPIM İŞLERİ VE BU İŞLERLE BİRLİKTE İFA EDİLEN MÜHENDİSLİK, MİMARLIK, ETÜT - PROJE HİZMETLERİNDE KDV TEVKİFATI UYGULANIP UYGULANMAYACAĞININ TESPİTİ (KAPSAM) BAKIMINDAN DİKKATE ALINMASI GEREKEN HUSUSLAR :

Aşağıda detayları sunulduğu üzere **söz konusu işlerin tamamı değil bazıları KDV tevkifatına tabidir.** İşin KDV tevkifatına tabi olup olmadığı açısından dikkate alınması gereken hususlar aşağıda belirtilmiştir:

2.1. Tarih Bakımından Kapsam :

Yapım işlerinde tevkifat uygulaması ilk defa 89 no.lu KDV Genel Tebliği ile Kasım 2003 ayından itibaren başlamış ve 91 no.lu KDV Genel Tebliği ile kısmen değişerek devam etmiş olmakla beraber 99 no.lu KDV Genel Tebliği'nin sonundaki,

“30/04/06 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup, bu Tebliğ’in yayımı tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır.”

ibaresi uyarınca 30.04.2006 ve daha önceki tarihlerde ihale edilmiş işlerde KDV tevkifatı 11.07.2006 tarihinden itibaren durdurulmuştur.

Buna göre, **01.05.2006 ve izleyen tarihlerde ihale edilmiş yapım işleri ve buna bağlı olarak ifa edilen mühendislik, mimarlık, etüt ve proje hizmetleri, 91 no.lu Tebliğ’de belirtilen kurum ve kuruluşlara yahut bu kapsamda tevkifata uğrayan müteahhitlere, bunların taşeronlarına yahut taşeronların taşeronlarına** sunulduğu takdirde KDV tevkifatına konu olmaktadır.

2.2. İşin Tevkifat Kapsamına Girebilmesi İçin İhale Suretiyle Verilmiş Olması veya Yazılı Sözleşmeye Dayanması Şarttır:

Yine 41 no.lu KDV Sirküleri’nde **“ihale”** ibaresinin, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanılarak yaptırılmasını ifade ettiği, bu itibarla ihale düzenlenmeksizin taraflar arasındaki yazılı sözleşmeye dayanılarak yaptırılan işlerin de KDV tevkifatı kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi, yapım işinin tevkifata tabi olabilmesi için ihale ile verilmiş olması şart değildir. Ancak **yazılı sözleşmeye dayanıyor olması şarttır**. Buradan hem ihaleye hem de yazılı sözleşmeye dayanmayan yapım işlerinin KDV tevkifatı kapsamına girmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak mukteza bazında verilen görüşlerde İdare bu hususu teyit etmemektedir.⁵

2.3.KDV Tevkifatına Tabi Yapım İşinin Müteahhitlerinin Yanı Sıra Bu Müteahhitlerin Yapım İşini Kısmen veya Tamamen Devrettikleri Taşeronların ve Daha Aitlardaki Taşeronların Yüklendikleri Yapım İşleri de KDV Tevkifatına Tabidir :

Yapım işinin KDV tevkifatına konu olması için aşağıdaki bölümde sayılan kurum ve kuruluşlara karşı ihale ile veya sözleşme ile üstlenilmiş olması gerekmektedir.

Ancak KDV tevkifatının kapsamı bu ana yüklenicilerin üstlendikleri yapım işleriyle sınırlı olmayıp, ana müteahhidin aldığı işin KDV tevkifatına tabi olması halinde, bu müteahhit tarafından taşeronlara verilen taahhüt işleri (ana işin devredilen kısmı) ve daha alt taşeronlara verilen taahhüt işleri de zincirleme olarak KDV tevkifatının kapsamına girmektedir. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat ana müteahhide tevkifat uygulanmasına engel teşkil etmez.

Mesela (X) Bankası için bina yapımını üstlenen müteahhit (A), tesisat işini taşeron (B) ye yaptırsa ve B firması da tesisata ait yalıtım işlerini kendi taşeronu (C) ye yaptırsa, bu işlerin tümü 1/6 oranında KDV kesintisine konu olacaktır. Buna göre (x) Bankası (A)'dan gelen bina faturalarının tümüne tevkifat yapacaktır. Yine müteahhit (A), taşeron (B)'den gelen faturalara; taşeron (B) ise taşeron (C)'den gelen faturalara tevkifat uygulayacaktır.

2.4. KDV Tevkifatından Söz Edebilmek İçin İşverenin 91 No.lu Tebliğ'de Sayılan Kurum ve Kuruluşlardan Biri Yahut KDV Tevkifatına Tabi İş Yüklenmiş Olan Müteahhit veya Bu Müteahhidin Taşeronu veya Alt Taşeronu Olması Gerekir :

KDV tevkifatından söz edebilmek için, yapım işinin işverenin aşağıdaki kurum ve kuruluşlardan biri olması gerekmektedir.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,

⁵ Maliye Bakanlığı, İl Özel İdaresi'ne yapım işi taahhüt eden bir mükellefin söz konusu inşaat işini taraflar arasında herhangi bir ihale ve yazılı sözleşme düzenlenmeksizin taşeronla devrettiği bir olayda, taşeronun ifa ettiği yapım işleri nedeniyle tevkifat uygulaması kapsamına girip girmeyeceği hususunda şu belirlemeyi yapmıştır: "Bu açıklamalar çerçevesinde, ana yüklenicinin İl Özel İdaresi'ne ifa ettiği yapım işi tevkifat kapsamında olduğundan söz konusu yapım işinin alt taşeronlara devrinde de yazılı bir sözleşme yapıp yapılmadığına bakılmaksızın 1/6 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir." (M.B.'nın 23.06.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5309-360 sayılı muktezası (Yaklaşım, sayı:210, Nisan 2010,s.304)

- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler (01.8.2005 tarihinden geçerli olarak 95 no.lu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir),
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

İş nitelik itibarıyla yapım işi olmakla beraber, işi üstlenenin de **yukarıdaki kurum ve kuruluşlardan biri olması halinde** (mesela hisseleri İMKB'de işlem gören bir müteahhit şirket, Bayındırlık Bakanlığı'nca ihale edilen bir yapım işini üstlendiğinde) KDV kesintisi uygulanmayacaktır.

2.5. İşin Tutarı Bakımından Kapsam:

Yapılan işlemin tevkifata konu edilebilmesi için, bedelinin Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme haddini aşması gerekir. Sınır dahilindeki faturalar tevkifat kapsamında değildir. Buna göre örneğin 2010 yılında KDV dahil fatura düzenleme sınırı 680 TL olduğundan, 2010 yılında bu tutarı geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte, KDV tevkifatından kaçınmak amacıyla belirtilen tutarları parçalara ayırarak fatura etmek tevkifat sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Tevkifat aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden yapılır.

2.6. İşin Niteliği Bakımından Kapsam :

2.6.1. İşin Niteliği Prensip Olarak Hizmet Olmalıdır:

89 ve 91 no.lu Tebliğler ile yapım işleri yanında bir çok iş tevkifat kapsamına alınmıştır. Kapsama alınan bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Bu nedenle KDV Kanununda teslim olarak nitelendirilmiş (KDVK md. 2) işlemler tevkifata tabi değildir. Dolayısıyla 91 no.lu Tebliğde de teyit edildiği üzere prensip olarak tevkifat yapmakla sorumlu sayılanların piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmaması gerekir. Alınan mallar tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olsa dahi tevkifat uygulanmaz.

Genel esas böyle olmakla birlikte, 91 no.lu tebliğde yapım işleri açısından bu genel esastan sapılmıştır. Tebliğdeki belirlemeye göre, müteahhidin ya da alt taşeronunun yapım işlerine ilişkin olarak kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar tevkifata konu hizmet bedelinden düşülmeyecektir. Buna göre yapım işlerinde tevkifatın matrahı, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli olacaktır.⁶

Burada tevkifat açısından alıcı ile satıcı arasındaki işlemin malzemeli hizmet mi, yoksa mal alım-satımı işlemi mi olduğu önem kazanmaktadır. Burada müteahhit ile işveren (ya da müteahhit ile taşeron) arasındaki sözleşmenin niteliği belirleyici unsurdur. Diğer bir deyişle burada tevkifat açısından "satım sözleşmesi" ve "eser sözleşmesi" ayrımı gündeme gelmektedir. Eğer belirtilen sözleşme satım sözleşmesi ise, yani işveren satıcıdan yapım işine ilişkin mal alıyorsa tevkifata gerek yoktur. Oysa taraflar arasında eser sözleşmesi ilişkisi kurulmuş ise, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler tevkifata tabi tutulacaktır. Aslında bu iki sözleşme pek çok açıdan birbirine benzemekle birlikte, satım sözleşmesinde hazır bir malın satışı esastır; eser sözleşmesinde ise bir siparişin varlığı ve bunun imalının "taahhüt" edilmesi ön plandadır.

Buna göre örneğin İMKB'de işlem gören bir firmanın yapmış olduğu bir inşaat projesi için elinde bulunan hazır standart çelik kapıları satan (başka bir hizmet vermeyen) bir şirketin bu satış için hesapladığı KDV üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır⁷. Oysa aynı şirket bu kapıları ölçülerine göre hazırlasa (sipariş

⁶ Konuya ilişkin 91 no.lu Tebliğde verilen örnek şöyledir: "Bir banka şubesi bahçe duvarının inşası işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 4 milyar liraya ihale etmiştir. Banka kum, demir, çimento, tuğla, briket vb. malzemeyi piyasadan 6 milyar liraya temin etmiştir. Banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulamayacak, müteahhidin yapacağı 4 milyar liralık hizmet ise tevkifata tabi olacaktır. Banka bahçe duvarını malzemeler de müteahhide ait olmak üzere 10 milyar liraya ihale etseydi, müteahhidin faturasında malzeme ve işçilik tutarları 6 ve 4 milyar lira olarak ayrı ayrı gösterilse bile 10 milyar liralık toplam bedel üzerinden yapım işleri için geçerli olan 1/3 oranında tevkifat uygulanacaktır."

⁷ Nitekim Maliye İdaresinin konuya ilişkin bir muktezası şöyledir: "...imalatını yaptığınız mıcırların bir kısmını, taahhüdünü üstlendiğiniz işlerde kullandığınızı, bir kısmını da TC Karayollarına mamul mal olarak teslim ettiğinizi belirterek, TC Karayollarına sadece mamul olarak yaptığınız mıcır teslimlerinde katma değer vergisinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir. (.....) Yukarıdaki açıklamalar kapsamında, yol yapım işinin tamamının şirketiniz tarafından üstlenilmesi durumunda yapılan iş bir bütün olarak değerlendirileceğinden mıcır teslimi

üzerine imal etse) ve montajını gerçekleştirse işte burada (Maliye İdaresinin görüşü gereği) tevkifat yapılmasına gerek bulunmaktadır. Kaldı ki, taahhüdün varlığı yani eser sözleşmesi kapsamındaki bir yapım işinin mevcudiyeti halinde; işin montaj aşamasının olup olmadığı ya da işverenin sahasında bizzat çalışılıp çalışılmadığı da önem arz etmemektedir.

2.6.2. İş Yapım İşi Olmalıdır :

Belirttiğimiz üzere yapım işlerinde KDV sorumluluğu ilk olarak 89 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir. Burada tevkifatın kapsamı *“inşaat taahhüt işleri”* olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte 91 no.lu KDV Genel Tebliğinde tevkifatın kapsamı *“yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri”* olarak değiştirilmiştir. Burada inşaat taahhüt işleri kavramından yapım işleri kavramına geçişin teknik bir nedeni olup olmadığını bilemiyoruz. Ancak uygulamada yapım işlerinin inşaat işleri olarak algılandığı da bir gerçektir.

Aslında inşaat işleri ya da yapı/yapım işleri kavramı mevzuatımızda tam olarak tanımlanmış ve tüm şartlarıyla ortaya konulmuş değildir. Nitekim bilindiği gibi, inşaat işleriyle ilgili özel bir düzenlemeye GVK’nun 42. maddesinde de yer verilmiştir. Burada da kavram tanımlanmadığından bir çok ihtilaf çıkmakta ve bir düzenleme yapılmadığı müddetçe de bu ihtilafların devam edeceği gözükmemektedir. Aynı sorun KDV tevkifatı hususunda da yaşanmaktadır.

Yasalardaki bu boşluk gerek Mali İdareye gerek yargıya yansıyan pek çok olayda, bu merciler tarafından yapılan değerlendirmelerle doldurulmaya çalışılmıştır. GVK’nun 42. maddesi açısından inşaat kavramının yaratmış olduğu bu belirsizliği konu aldığımız bir çalışmada⁹, tarafların görüşleri aktarılmış ve bu husustaki kanaatimize yer verilmiştir. Belirtmiş olduğumuz çalışmada inşaat kavramı detaylı olarak irdelendiğinden bu noktada bu çalışmayı refere ediyoruz.

tevkifata tabi tutulacaktır. Buna karşılık, ihale edilen işin sadece mıcır teslimi olması ve yol yapım işinin başka bir mükellefe ihale edilmesi durumunda mıcır teslimi işi için tevkifat uygulanmayacaktır. Bu nedenle, TC Karayollarına yapılan işin sadece mıcır teslimlerinden ibaret olması nedeniyle, bu hizmetin yapım işi olarak değerlendirilmeyerek, tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.” (GİB, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı(VDB)’nen B.07.1.GİB.4.54.15.01/KDV sayılı muktezası)

⁸ İdare bir otoyolun müteahhitliğini üstlenen ortak girişime sözleşme gereği taşeron firma olarak (Köprü girişleri) imal edip, fabrika stok sahasında teslim eden bir firmanın yapmış olduğu bu teslimin KDV tevkifatına konu olup olmayacağı yolunda istenen muktezaya şu cevabı vermiştir: “ilgi yazınız ekindeki taşeronluk sözleşmesinin işin tarifi ve kapsamı bölümünde; ‘Sözleşme altındaki işin kapsamı, işverenin idare ile yaptığı ana sözleşme ve eki olan şartnamelere uygun viyadüklerinin prekast girişlerinin imalat ve montaj işlerini işverence temin edilecek projelere uygun olarak yapılması işidir. İşverence temin edilecek projelere göre taşeron taahhüt ettiği işleri başarı ile tamamlamak ve bu sözleşme eklerinde kaydedilen şartlara bağlı olmak üzere, bilimum işçilik, ehliyetli nezaret, mühendislik hizmetleri ile ölçme ve aplikasyonla ilgili topografya, işlerin ifası için gerekli her türlü malzeme, depolama, nakliye, yükleme ve boşaltma ile işverenin vecibeleri dışında kalan işin ifası için gerekli tüm işleri taşeronun yapacağı işler kapsamındadır.’ denilmiştir. Buna göre, ... Ortak Girişimine yapmış olduğunuz yapım işi hizmet niteliğinde olduğundan tevkifata tabi tutulması gerekir. ”

⁹ Mehmet MAÇ ve Şenol TURUT (2000), “GVK’nun 42 nci Maddesi Açısından ‘İnşaat’ İbaresinin Kapsamı”, Vergi Dünyası,sayı:226, s.17-20 (Makale metni www.bdo.com.tr adresinde makaleler bölümündedir.)

Bununla birlikte belirttiğimiz çalışmaya ilaveten burada özellikle Maliye İdaresinin KDV Tevkifatı açısından yapım işinin kapsamı hususunda getirdiği yorumu irdelleyeceğiz.

2.6.2.1. Maliye İdaresinin “Yapım İşleri” Hususundaki Genel Yaklaşımı:

Maliye İdaresi vermiş olduğu muktezalarda “her inşaat işi de bir yapım işi olduğundan 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ve 2003/5 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde inşaat işi olarak sayılan işlerin 91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğindeki düzenlemeler çerçevesinde tevkifata tabi tutulacağı”¹⁰ yönünde görüş belirtmiştir.

Buna göre,

- Tevkifata konu yapım işlerinin genel kapsamı 91 no.lu KDV Genel Tebliğinde çizilmiştir.
- Her türlü inşaat taahhüt işi de yapım işi kapsamında değerlendirilecektir. Yani yapım işi üst başlıktır.
- 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 2003/5 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde belirtilen işler her durumda KDV tevkifatına tabi olacaktır.

Aşağıda irdelleyeceğimiz tüm bu düzenlemeler ve ilave olarak mukteza bazında verilen görüşler bir araya geldiğinde, İdarenin yaklaşım ve uygulamalarında yapım işlerinin kapsamını son derece genişletmekte olduğu, “yapım işleri” ile ilgisiz hatta bazen hizmet değil mal teslimi mahiyetinde olan işlemleri dahi kapsama dahil etmeye çalıştığı görülmektedir.

2.6.2.2. 91 No.lu KDV Genel Tebliği’ne Göre Yapım İşleri ve Yaratılan Soru İşaretleri:

91 no.lu Tebliğ’de tevkifata tabi tutulması gereken yapım işlerinin kapsamı şu şekilde belirlenmiştir:

a. Ana İnşaat Grubu: 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, taşkın koruma ve dekapaj GİBl her türlü inşaat işleri tevkifat kapsamındadır.

Tebliğde sayılan bu işler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda kapsamı belirlenen “yapım işleri”dir. Bazı genel inşaat işleri sayıldıktan sonra “GİBl” ibaresiyle kavramın ucu açık bırakılmıştır. Yasal ve İdari düzenlemelerdeki “gibi” deyimıyla yaratılan açık ucun neden olduğu sıkıntılar malumdur. Bu durum İdarenin inşaat işi kapsamına

¹⁰ M.B.’nin 18.05.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5409-141 sayılı muktezası (Yaklaşım, Ağustos 2004, Sayı: 140,s.298-299); M.B.’nin 29.04.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5409-141/018839 sayılı muktezası (Yaklaşım, Haziran 2004, Sayı 138,s288-289)

getirdiği geniş yorum neticesinde az da olsa yapım işi ile ilintisi bulunan her şeyin bu kapsama sokulması tehlikesi yaratmaktadır. Diğer bir deyişle GİBİ” ibaresinin kullanılması uygulamada bu kavramın içerisinde keyfi şekilde doldurmasına neden olabileceği gibi, mükellefin de her defasında yapacağı işin bu kapsama girip girmediği hususunda tereddüt yaşamasına sebebiyet verecektir. Nitekim uygulamada bunun örneklerine sıkça rastlanmaktadır.

Örneğin hafriyat işi 91 no.lu Tebliğde sayılan işler arasında değildir. Bununla birlikte Maliye İdaresi mukteza bazında vermiş olduğu görüşlerinde inşaat işleriyle bağlantılı olarak da yapılsa bağımsız olarak da yapılsa hafriyat işinin tevkifata tabi olduğu görüşündedir.¹¹ Diğer bir deyişle kanaatimizce tek başına inşaat işi olarak değerlendirilemeyecek olmasına rağmen İdare hafriyatı “gibi” kavramı içerisinde sokmuştur.

Yine bir muktezada¹² kanaatimizce inşaat işleri kapsamında düşünülemeyecek ağaçlandırma, rehabilitasyon ve erozyon kontrolü sahalarında yapılmakta olan fidan dikimi, işçi ile toprak işleme, makineli toprak işleme, ot alma ve çapa işlerinin yapım işleri kapsamında değerlendirilerek tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bir başka muktezada ise yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yüklenici işletme tarafından inşa edilerek ilgili kamu kurumuna devredilecek yapım işlerinin tevkifata tabi olacağı belirtilmiştir¹³.

b. Bağlantılı İşler: *Ana inşaat grubunda sayılan işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri (yapım) işleri tevkifat kapsamındadır.*

Tebliğde yapım işleriyle ilgili olması halinde tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilen bu işler gerçekten çözümlenmesi son derece karışık her yöne çekilebilecek cinsten ve genel çerçeveden -yapım işi ana başlığından- sapan işlerdir. Yine burada da “benzeri” kavramı kullanılmak suretiyle ilgililik iyice belirsiz ve sınırsız hale gelmiştir.

Burada bağlantılı işler arasında sayılan nakliye hizmetine, uygulamada sıkça tartışma yarattığından ve yoğun mukteza talebine neden olduğundan ayrıca değinmekte fayda görüyoruz. Bu hususta İdare tarafından verilen bir muktezada¹⁴ yapım işinin bir unsuru olan nakliye işinin tamamının daha alt yüklenicilere (kamyonculara) yaptırılması durumunda söz konusu işe ait KDV’nin tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla buradaki temel yaklaşım yapım işi ile ilgisinin kurulup kurulmadığıdır. Nitekim verilen başka bir muktezada¹⁵, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden bir firmanın yapmakta olduğu sulama kanalı inşaatında

¹¹ M.B.’nın 18.05.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5409-141 sayılı muktezası (Yaklaşım, Ağustos 2004, Sayı: 140, s.298-299)

¹² M.B.’nın 18/05/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5409-128-22145 sayılı muktezası

¹³ M.B.’nın 17.10.2008 tarih ve KDV.MUK.B.07.1GİB.4.34.17.01.9.25-36057 sayılı muktezası (AYDIN,s.156)

¹⁴ M.B.’nın 14.06.2005 tarih ve B.07.0.GİB.0.55/5509-235/024369 sayılı muktezası (Yaklaşım, Temmuz 2005, sayı:151)

¹⁵ MB Adana Defterdarlığı’nın 18.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.01.12/2004-2840 sayılı muktezası

kullanılmak üzere DSİ 6'ncı bölge müdürlüğünün belirlediği ocaklardan şantiye sahasına kum, taş, çakıl, mıcır nakliyesi işleri yaptırması işleminde; nakliye işinin sulama kanalı yapım işi ile birlikte yapılması durumunda tevkifat uygulanacağı; Şirketin başka firmalarla yapılan nakliye sözleşmesine göre nakliyenin sulama kanalı yapım işinden ayrı olarak yapılması durumunda tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir. Yine başka bir olayda da İdare, kamu kuruluşlarına ihale ile iş yapan bir kurumun satıcılarına ait malzemelerin nakliyesi işini tevkifat kapsamında değerlendirmemiştir¹⁶. Netice olarak bir inşaat (yapım) işinin unsuru mahiyetindeki nakliye hizmetinde tevkifat yapılacaktır.

c. Diğer işler: *Yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetler tevkifat kapsamındadır.*¹⁷

Buradaki ana nokta bu hizmetlerin yapım işleri ile birlikte ifa edilmesidir. Kanaatimizce burada "birlikte ifadan", inşaat işini üstlenen firmanın aynı zamanda işin projesini ya da haritasını çizmesi yahut mühendislik - mimarlık hizmet vermesi anlaşılmalıdır. Bağımsız olarak verilen bu hizmetlerde tevkifat yapılmamalıdır.

Tebliğdeki yaklaşım da birlikte ifayı işaret etmektedir. Nitekim İdare tarafından verilen bir muktezada¹⁸ belediyeye ifa edilen caddelere yol açılması uygulama projesi işinin yalnızca projenin yapılması işi olduğu ve işin kapsamına inşaat işlerinin yapılmasının dahil olmadığı gerekçesiyle yapım işleri kapsamında tevkifata tabi bulunmadığı belirtilmiştir.¹⁹

Verilen başka bir muktezada ise şu belirleme yapılmıştır:²⁰ "...yapımını üstlendiğiniz..... Deri Organize Sanayi Bölgesinin Doğalgaz Şebeke işinin ana yüklenicisi olarak, harita yapım işini devreden firmanız tarafından; alt yüklenicinin ifa edeceği harita yapım hizmetine ait katma değer vergisi üzerinden tevkifat uygulanması gerekmektedir." Burada yapımı üstlenilen işin haritasını (veya projesini) çizen alt firma tevkifat kapsamına alınmıştır. Aslında alt firma sadece harita çizimi işi ile iştigal ettiğinden konu tartışmalıdır. Kanaatimizce İdare, asıl müteahhit işin harita çizimi dahil tamamını taahhüt ettiğini esas alarak böyle bir yorum yapmıştır.

¹⁶ GİB İstanbul VDB'nın 07.02.2007 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.9.861 sayılı muktezası

¹⁷ Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde 91 nolu Tebliğin A/5-f bölümü kapsamında değerlendirilmelidir.

¹⁸ GİB İstanbul VDB'nın 12.07.2007 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.09.5548 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kdv2007/5548.htm>). Ayrıca bkz: MB GGM'nün 09/08/2004 tarih ve B.07.0.GEL0.54/5409-154-36784 sayılı muktezası

¹⁹ Ancak belediyeye verilen bu proje hizmetinin danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilerek, hizmet bedeli üzerinden 1/2 oranında tevkifat uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

²⁰ M.B. GİB'nin 25/04/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5309-156 sayılı muktezası

2.6.2.3. 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ve 5 seri No.lu KDV Sirküleri Kapsamında İnşaat İşleri :

Yukarıda belirttiğimiz üzere İdare 49 no.lu KDV Tebliğinde başka bir vesileyle²¹ belirlediği inşaat taahhüt işlerinin KDV tevkifatı açısından da yapım işleri sayılması gerektiği görüşündedir. 49 no.lu Tebliğ’de sayılan inşaat taahhüt işleri şöyledir: Alt yapı işleri (yol, su kanalizasyon, kuyu açma gibi), duvar örülmesi, sıva, boya, badana yapılması, cam takılması, bilumum doğrama işleri (demir doğrama işleri dahil), parke döşenmesi, elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer, karo ve fayans işleri, ara yolların betonlanması, saha tanzim faaliyetleri, pis su arıtma tesisi, televizyon anteni, merkezi kolektif uydu anten sistemi, güneş enerjili ısıtma sistemi, su basmanı, temel kazma-düzeltilme, yol açıp çakıl serme, asansör imalat ve montaj işi, malzeme hariç işçilik, spor eğlence tesisleri, otopark, doğalgaz sayaç kabini, enerji nakil hattı, derinkuyu su sondajı, dalgıç kuyu pompası, hidrofor montajı, jeneratör montajı gibi işler²².

Maliye İdaresinin 49 no.lu Tebliğde sayılan bu işlerin 91 Seri No.lu Tebliğdeki düzenlemeler çerçevesinde tevkifata tabi tutulacağı görüşü gereği, özellikle bina inşaatındaki bir çok hizmet ifası “yapım işi” tevkifatı kapsamında değerlendirilecektir.

Yukarıda sayılanlara ek olarak 5 seri no.lu KDV Sirkülerinde “inşaat taahhüt” işi kapsamında değerlendirilmesi gereken işlere geniş bir yelpazede (tek tek sayılarak) yer verilmiştir. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’nın görüşü de alınarak inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işlerden bazı önemli olanlarına aşağıda yer verilmiştir.

- Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi²³,
- Alüminyum doğrama, alçıpan tavan, kartonpiyer alçı ve montaj işleri çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme aydınlatma
- Mutfak dolabı, PVC pencere yapımı,
- Çevre düzeni işleri, Cam mozaik kaplama işi, bahçe içi doğalgaz servis hattı,
- Balkon veranda ve korkuluklarının yapımı, yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı,
- Garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montajı; elektrik temini ve direk tipi trafo
- Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının montajı;

²¹ Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ilişkin istisna uygulamasında, inşaat taahhüt işi sayılacak işler.

²² Bununla birlikte Tebliğde tek başına hafriyat işi, muhasebecilik, plan-proje çizimi, anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması, arazinin çevresini dikenli tel ile kapatılması, parselasyon , aplikasyon ve benzeri hizmetler inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmemiştir.

²³ Buna göre, çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması işi tevkifata tabi değildir. Ancak hazır betonun imalat yerinden alıcının araçlarına yüklenilmesi şeklindeki teslimi tevkifata tabi olmamalıdır. (Kadir ÇEKİRDEKOĞLU, “Hazır Beton İş Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi mi ?”, Yaklaşım, sayı: 193, Ocak 2009, s.118)

- Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüdü şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi
- İstinat duvarlarının ve ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
- Panel kapı, çelik kapı imalatı ve montajı; kapı kolu teslimi ve montajı; kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları (diyaforon sistemi),
- Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı); kombi ve tesisatı işi; kombi makinesi alımı-montaj işleri; merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi
- Kum çıkarma ve nakli,
- Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik, eşik yapımı, taş şömine işi,
- Subasmanı ve binanın kaba inşaatı; temel duvarların beton ile desteklenmesi; toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi; temel kazma, yol açıp çakıl serme işleri.

Görüldüğü üzere, 5 no.lu Sirkülerde İdare bina inşaat işi ile ilgili hemen hemen her şeyi inşaat taahhüt işi olarak belirlemiştir. Buna göre sayılan bu işler, yapım işi olarak KDV tevkifatına tabi olacaktır.

2.5.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Tevkifat Karşısındaki Durumu:

Belirttiğimiz üzere yapım işlerinde tevkifatın konusu teslim değil hizmettir. Bu noktada da işlemin satım suretiyle mi yoksa taahhüt suretiyle mi yapıldığı gündeme gelmektedir. Gerek Maliye idaresi²⁴ gerekse Danıştay²⁵ ağırlıklı olarak, işin taahhüde bağlı olarak yapılmasının, inşaat işinin başkasının nam ve hesabına yapılması ve karşılığında hakedişe bağlı bir istihkak ödemesinin ortaya çıkması ile mümkün olacağı; kat karşılığı inşaat işlerinin ise bünyelerinde istihkak ve hakedişe bağlı taahhüt unsuru taşımadığı diğer deyişle bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat dolayısıyla alıcıdan tahsil ettiği bedelin istihkak bedeli değil, satış bedeli olduğu gerekçeleriyle arsa karşılığı inşaat işinin taahhüde bağlı bir yapım işi olmadığını (mal satışı niteliğinde olduğunu) belirtmektedirler.

Kaldı ki, Maliye İdaresine göre arsa karşılığı inşaat işleri iki ayrı teslimin söz konusu olduğu bir “trampa”dır. Buna göre arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; müteahhit tarafından ise arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi gerçekleştirilmektedir. ²⁶ Diğer deyişle bu işlemde hizmet değil teslim söz konusudur.

²⁴ M.B. GİB, İVDB’nin, 16.6.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42/12728, (11711) sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelir_vergisi2006/11711.htm); Konuyla ilgili detaylı İdare görüşü ve muktezalar için bkz: Şenol TURUT, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 177 vd.

²⁵ Dnş. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 01.04.2005 tarih ve E.2004/229, K.2005/55 sayılı kararı (http://www.alomaliye.com/nisan_06/danistay_e_2004_229.htm); Konuyla ilgili detaylı Danıştay görüşü ve kararlar için bkz: TURUT, s.179 vd.

²⁶ 30 seri nolu KDV Genel Tebliği ile muhtelif muktezalar. Örn: İst. Val. İl Defterdarlığı’nın KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25- 28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005, s.150-151); GİB İVDB’nin 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283)

Dolayısıyla bu yaklaşımlar esas alındığında taahhüt içermeyen, hizmet ifası değil (Maliye'ye göre) mal teslimi olarak nitelendirilen arsa karşılığı inşaat işlerinin "yapım işleri"ne ilişkin KDV tevkifatına konu olmaması gerekir²⁷. Nitekim İdare bir muktezada²⁸ olayı bu paralelde çözüme kavuşturmuştur. Muktezada belirtilen görüş şöyledir: *"91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/3) bölümünde de açıklandığı üzere tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetinde olup, "teslim" niteliği olan işlemler söz konusu tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir. (.....) Buna göre, Belediyelere arsa karşılığı yapılan konut teslimleri, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde tevkifat uygulanacak işlemler arasında sayılan yapım işleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, Belediyeler ile yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında belediyelere kesilecek faturalarda tevkifat uygulanması söz konusu değildir."*

Arsa karşılığı inşaat işlerinin hukuki niteliği ve işlemin taahhüt içerip içermediği hususunda gerek Maliye İdaresine gerekse Danıştay'a katılmamakla birlikte²⁹ bu işlerde tevkifat uygulanması pratikte içinden çıkılmaz sorunlar yaratacağından bu çözümü benimsiyoruz.

2.6.4. Ana Müteahhidin Tesliminin KDV'den İstisna Olduğu Ya da Tevkifata Tabi Tutulmaması Gerektiği Hallerde Alt Taşeronu KDV Tevkifatı Yapmalı mıdır?

2.6.4.1. KDV'den İstisna Edilen İşlerin Alt Yüklenicilere Devredilmesi Halinde Tevkifat Uygulaması :

Tevkifat kapsamına giren işlem herhangi bir şekilde istisnaya tabi ise işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da olmayacaktır. KDV istisnasına konu yapım işini kısmen ya da tamamen alt yükleniciye devreden asıl müteahhidin KDV tevkifatı yapıp yapmayacağı ise tereddütlü bir husustur. Konuya ilişkin 41 seri no.lu KDV Sirkülerinde şu belirleme yapılmıştır: *"vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin istisna kapsamına girmemesi halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin genel esaslar çerçevesinde tevkifata tabi tutulması gerekmektedir."*

İdarenin bu yaklaşımı gereği, örneğin tevkifat yapmakla sorumlu bir kuruluşa, KDVK'nun 13/e maddesi kapsamında liman yenilenmesi ya da genişletilmesi işi taahhüt eden bir müteahhide yapılan ödemeler üzerinden işveren idare KDV tevkifatı yapmayacaktır. Oysa bu işi kısmen ya da tamamen alt taşeronu devreden müteahhidin, alt taşeronun hesapladığı KDV'ler üzerinden tevkifat yapma sorumluluğu vardır.

Ana müteahhidin kapsama girmediği bir ortamda alt müteahhidin tevkifat kapsamına alınmış olması sistemin ruhuna aykırıdır. Çünkü 91 seri no.lu Tebliğle yapım işlerinde

²⁷ Bu yönde görüş için ayrıca bkz: Salim DEMİREL (2008), "Arsa Payı Karşılığı Kat Teslimi Dolayısıyla Belediyelere Kesilen Faturalardan Katma Değer Vergisi Tevkifatı Yapılmalı mıdır?", E-Yaklaşım, sayı: 191

²⁸ M.B. GİB'nin 29.06.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5309-301-58149 sayılı muktezası (Mali Pusula, sayı:42, Haziran 2008,s.161-162)

²⁹ Detaylı gerekçeler için bkz: TURUT, s.181 vd.

zincirleme bir tevkifat sorumluluğu kurulmuştur. Zincir devam ettiği müddetçe tevkifat sorumluluğu da devam etmektedir. Yani her alt taşeronla inmektedir. Ancak arada zinciri bozan bir işlem varsa tevkifat sorumluluğu o noktada bitmelidir. Nitekim istisna, zinciri bozan işlemdir. Alt taşeronlara taşınması gereken bir tevkifat sorumluluğundan bahsetmemek gerekir.

Örneğin bankaya yönetim binası inşa eden müteahhit A'nın bu işin kaba inşaatını müteahhit B'ye devrettiğini müteahhit B'nin de bu işi kısmen kendisi yaptığını kısmen de C'ye devrettiğini ve C'nin de D'den bu kapsamda hizmet aldığını varsayalım. Tevkifat zinciri Bankanın A müteahhidine yaptığı tevkifattan başlayıp D taşeronuna ve hatta şartlar sağlanıyorsa daha alt taşeronlara kadar gidecektir. Oysa burada örneğin B'nin C'den inşaatın yapımında kullanmak üzere hizmet değil malzeme aldığını C'nin de bu malzemeyi istisna sözleşmesi kapsamında D'ye hazırlatmış olduğunu düşünürsek C aşamasında tevkifat zinciri kopacağından artık C'nin D'ye tevkifat yapmasına gerek kalmayacaktır.

2.6.4.2. 30.04.2006 Tarihinden Önce Sözleşmesi İmzalanan Yapım İşlerinin Alt Yüklenicilere Devrinde Tevkifat Uygulaması:

Yukarıda belirttiğimiz üzere 99 Seri no.lu KDV Tebliğinde yer alan düzenlemeye göre, 30.04.2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış ya da sözleşmeye bağlanmış yapım işlerinde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

99 seri no.lu Tebliğde bir belirleme yapılamakla birlikte 41 seri no.lu KDV Sirkülerinde tevkifata tabi işin müteahhidine karşı taşeron olarak veya taşeronun taşeronu olarak yüklenilen işlerin de tarih bakımından tevkifata konu olabilmesi için 01.05.2006 veya izleyen tarihlerde taşeron verilmiş olması gerektiği ileri sürülmüştür. Buna göre, asıl müteahhit ihaleyi 30.06.2006 veya daha önceki bir tarihte almış olsa ve bu nedenle kendisi KDV kesintisine tabi bulunmasa dahi, bu müteahhitlerin alt yüklenicilere devrettikleri ve zincirleme olarak daha alt yüklenicilere yaptırılan işlere ait KDV üzerinden, işi yaptıranın KDV tevkifatı uygulaması gerekmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle burada da ana müteahhidin kapsama girmediği bir ortamda alt müteahhidin tevkifat kapsamına alınmış olmasını sistemin ruhuna aykırı buluyoruz. Kaldı ki, belirttiğimiz üzere 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde alt yüklenicilerin ana yüklenici ile yapmış oldukları sözleşmelerin tarihleri ile ilgili olarak herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bu nedenle Sirkülerde yer alan ve alt yüklenicilere yönelik olarak yapılan bu belirleme Tebliğ'de yer alan düzenlemeyle de çelişmektedir.

3. SONUÇ:

Yapım işlerinde “vergi emniyeti”nin sağlanması amacıyla yüklenicilere yapılan KDV ödemelerinden 1/6 oranında tevkifat öngören sistem uygulamada ciddi tereddütlere yol açmaktadır. Bu tereddütler büyük oranda tevkifata konu “yapım işi” kavramının tanımının tam anlamıyla ve net sınırlarıyla ortaya konulamamasından kaynaklanmaktadır. Yukarıda da detaylı olarak açıklandığı üzere İdare bir şekilde

yapım işiyle ilgili her işlemi tevkifat kapsamına almaya çalışmaktadır. Yapım işleri kavramında yaşanan bu belirsizlik çoğu zaman ne yapacağını bilemeyen işlemin taraflarını zor duruma sokmakta, diğer deyişle alıcı ile satıcı arasında ihtilaflar yaşanmasına dahi sebep olabilmektedir.

KDVK'nun 9. maddesinde tanınan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü her halde verginin emniyet altına alınması amacıyla KDV'ne tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Bu hususta tereddüt yoktur. Yani İdare isterse KDV'ye tabi herhangi bir işlem türünde alıcılara, işlemin KDV'sini kısmen veya tamamen satıcıya ödemeyerek sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine ödemesi mecburiyeti getirebilir. Dolayısıyla İdare isterse yukarıda eleştirdiğimiz hususları bir tebliğle düzenleyerek sisteme dahil edebilir.

O halde buradaki sorun Yasalara aykırı bir İdare uygulaması değil, daha ziyade İdarenin sınırlarını kendi belirleyebileceği bir uygulamada yaşattığı belirsizlik ortamıdır. Bu belirsizlik ortamı mükellefleri riskli uygulamalara sürüklemekte, alıcı ile satıcı arasında ihtilaflar yaratmaktadır. Dolayısıyla İdarenin bir an önce bu belirsizliğe son verecek kapsamlı bir düzenleme yapmasına ihtiyaç vardır. Bu düzenlemede gerçekten de “yapım işi” olarak tanımlanması gereken işlere yer vermesi, kapsamın ucunu tereddütlere sebep olacak biçimde açık bırakmaması önem arz etmektedir.

Burada bir hususa daha değinmekte fayda görüyoruz. Türk Vergi Sisteminde prensip olarak beyan esası geçerlidir. Ancak beyan esasında bazı işlemler ya da mükelleflerin tam kontrol edilememesi, vergi tahsilatının vergi güvenlik müesseseleri aracılığıyla emniyet altına alınmaya çalışılması sonucunu doğurmaktadır. Nitekim en etkin vergi güvenlik sistemi olan “veri kesintisi” ya da “tevkifat” uygulaması da vergi sistemimizde pek çok vergi türünde Vergi İdaresi tarafından sıkça başvurulur hale gelmiştir.

Oysa KDV tevkifatı uygulaması indirim mekanizmasının etkisini ortadan kaldırdığı için prensip olarak KDV'nin yapısına (sistemine) aykırıdır³⁰. Bu bozukluk tevkifata konu teslim ya da hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimle giderilemeyen kısmının nakden veya mahsuben iadesini mümkün kılarak kısmen de olsa düzeltilmeye çalışılmaktadır. Ancak İdarenin İade prosedürünü de sancılı hale getiren uygulamaları mükellefe ilave külfetler getirmektedir. Ayrıca KDV iadesinin sancılı ve çok uzun süreç alması mükellefi çoğu zaman bu prosedüre katlanmamak seçeneğine itmektedir. Bu nedenle İdarenin tevkifat uygulamasına giderken daha itinalı davranması, KDV'nin yapısını bozmamak açısından mümkün olduğunca beyan esasına itibar etmesi gerektiğini düşünüyoruz.

³⁰ Çünkü, KDV'nin temel özelliği indirim mekanizmasının varlığıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda KDV alınır; ancak her bir safhada hesaplanan KDV'den bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirir. Böylelikle her aşamada yaratılan katma değer vergiye tabi tutulmuş olur.

KAYNAKÇA

Aydın, E. (2009). *Katma Değer Vergisinde Sorumluluk*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Bilici, N. (2007). *Vergi Hukuku* (15. baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Çekirdekoğlu, K. (2009). Hazır Beton İşi Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi mi ? *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 193. 116-118.

Demirel, S. (2008). Arsa Payı Karşılığı Kat Teslimi Dolayısıyla Belediyelere Kesilen Faturalardan Katma Değer Vergisi Tevkifatı Yapılmalı Mıdır?. *E-Yaklaşım*. sayı: 191.

Maç, M.(2010). KDV-5. e-kitap. www.bdo.com.tr

Maç, M. ve Turut, Ş. (2010). GVK'nun 42 nci Maddesi Açısından 'İnşaat' İbaresinin Kapsamı. *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:226, 17-20

Şenyüz, D. (2000). Türk Vergi Sistemi (6.baskı). Bursa:Ezgi Kitabevi.

Turut, Ş. (2009). *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

www.alomaliye.com

www.gib.gov.tr

www.ivdb.gov.tr