

KAMU YAPIM İHALELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI

• Bilal KOCABAŞ •
Devlet Bütçe Uzmanı

- GİRİŞ

3065 sayılı katma değer vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi ile vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların, verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaları konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Anılan madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla verginin tarhi, tahakkuk ve tahsilatında kayıpların mümkün bulunduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı'nın, mükelleften gayri bir şahsı, verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen "işlemlere taraf olanlar"; mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili kılınan herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen

yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.

Maliye Bakanlığı katma değer vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasından aldığı yetkiye istinaden, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla 89 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği ile¹ düzenleme yaparak, başta genel ve katma bütçeli idareler olmak üzere bazı kurum ve kuruluşlardan bazı hizmetlere ait katma değer vergisi ni tevkifata tabi tutmalarını uygun görmüştü. Daha sonra 91 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği² ile yeni bir düzenlemeye gidilmiş ve tebliğ'in Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihten itibaren 89 seri no.lu Genel Tebliğ'le yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır.

Tevkifat sorumluluğu konularından birisi de yapım işleridir. Bu konuyla ilgili olarak sonradan sırasıyla 95 ve 99 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliğleri³ yayımlanmıştır.

II - KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI YAPMAKLA SORUMLU OLANLAR

Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler,⁴ il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),

¹ 21 Ekim 2003 tarih ve 25266 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 95 nolu Tebliğ 3 Temmuz 2005 tarih ve 25864 sayılı Resmi Gazete'de,

⁴ 99 nolu Tebliğ ise 11 Temmuz 2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Katma değer vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu olan kurumlar arasında sayılan, genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler kavramları 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeniden ele alınmış bulunmaktadır. Buna göre genel bütçe kavramı ile, Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesi anlaşılmalıdır. Özel bütçe denildiğinde ise, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olarak belirli bir kamu hizmetini yürütmek üzere kurulan, gelir tahsis edilen, bu gelirlerden harcama yapma yetkisi verilen, kuruluş ve çalışma esasları özel kanunla düzenlenen ve 5018 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı cetvelde yer alan her bir kamu idaresinin bütçesi anlaşılmalıdır. 1050 sayılı Kanun uygulamasında "katma bütçe", bugünkü özel bütçeye karşılık gelmekteydi. Dolayısıyla tevkifat yapmakla sorumlu olan kurumları bu çerçevede ele almak lazımdır.

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, yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetler hariç olmak üzere, katma değer vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

95 seri no.lu Tebliğ ile, 91 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği'nin "Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar" başlıklı bölümüne "Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler," ibaresinden önce gelmek üzere, "Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisi ni tevkifata tabi tutacaklardır.) ifadesi eklenmiştir.

Ancak, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilmiş şirketler için getirilen tevkifat uygulaması, 03.07.2004 tarihinden önce sözleşmeye bağlanmış ve devam etmekte olan işleri kapsamaz.

III - TEVKİFAT KAPSAMINDAKİ İŞLEMLER

Yukarıdaki bölümde sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri, alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi nin tevkifata tabi tutul-

ması, 91 seri no.lu Genel Tebliğ ile belirlenmişti. 96 seri no.lu Genel Tebliğ'de; katma değer vergisi mükellefi bazı işletmelerin mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın aldıkları, katma değer vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, bu tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere, katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisi nin % 90'ını tevkifata tabi tutmaları ve sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri gerektiği ifade edilmiştir. 97 seri no.lu Genel Tebliğ'le de işgücü hizmeti alımlarında tevkifat uygulayacak kuruluşlar kapsamına, tebliğin yayımını izleyen 5. günde başlamak üzere, KDV mükelleflerinin yanı sıra, KDV mükellefi olmasalar dahi, 91 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin de dahil edilmesiyle, 96 seri no.lu Genel Tebliğ'in kapsamı genişletilmiştir.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. katma değer vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde tanımı yapılan "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere, piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere, toplam hizmet

bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

IV – YAPIM İŞLERİNİN KAPSAMI ve TEVKİFAT ORANI

91 seri no.lu Genel Tebliğ'in uygulanmasında yapım işleri; 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 gibi her türlü inşaat işleri ve bu 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 işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde "danışmanlık ve denetim hizmetleri" kapsamında değerlendirilecektir.

Konuyla ilgili tüm tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, **yapım ihaleleri kapsamında** uygulanacak tevkifat oranları;⁵

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi nin 1/6'sı,

- Danışmanlık ve denetim⁶ hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi nin 1/2'si,

şeklinde olmaktadır.

V - TEVKİFAT UYGULAMASINDA SINIR VE BELGE DÜZENİ

Kapsama giren her bir işlemin bedeli,

Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde, hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisi nin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler, düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisi ni, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Düzenlenen fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

VI - İADE UYGULAMASI

Yapım işlerine ait katma değer vergisi tevkifatından doğan "mahsuben" iade taleplerinin, 1 Ağustos 2005 tarihinden geçerli olmak üzere, yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilmesi Maliye Bakanlığı'nca uygun görülmüştür.

Buna göre, 91 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği çerçevesinde tevkifata tabi tutulan işlemlerden, yalnızca yapım işlerinden doğan mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu ve inceleme raporu yanında yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Yeminli mali müşavir tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit geçerli olacaktır.

Yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsuben iade, 86 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği'nin⁷ (B/3) numaralı bölümünde belirtilen vergi ve SSK prim borçları için geçerlidir. Mükellefin kendi vergi borçları için mahsup talep etmiş olması halinde 95 seri no.lu Genel Tebliği'nin (5.3.1) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde teminat ve inceleme raporu yanında

⁵ 99 no'lu Tebliğ'in yayımını izleyen 3. günde başlamak üzere bu oran belirlenmiştir. 95 no'lu Tebliğ ile belirlenen ve bu güne kadar uygulanan oran ise 1/3 idi. Öte yandan, 30/04/2006 (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.

⁶ Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri, denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi bulunmaktadır. Yine 99 no.lu Tebliğ'in yayımını izleyen 3. günde başlamak üzere, yapı denetim kuruluşlarının 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra, bütün KDV mükelleflerine verdikleri yapı denetim hizmetlerinde de KDV tevkifatı uygulanacaktır.

⁷ 5 Temmuz 2002 tarih ve 24806 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yeminli mali müşavir tasdik raporunun da aranılmayacağı tabiidir.

Merkezi yönetim kapsamındaki idareler dışında kalan ve tevkifat yapmak zorunda olan diğer kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan ederek kanuni süresi içinde vergi dairesine yatıracaklardır. Bu kuruluşlardan katma değer vergisi mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettirecekleridir. Sorumlu sıfatıyla beyanname, sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek, bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

96 seri no.lu katma değer vergisi Genel Tebliği'nde; yapım işlerinden dolayı nakden iade taleplerinin de yeminli mali müşavir raporu ibraz edilmek suretiyle yerine getirilmesi imkanı tanınmıştır. Buna göre, bu tebliğin yayımını içine alan vergilendirme döneminde (Kasım 2005)

gerçekleşenler de dahil olmak üzere, yapım işlerinde tevkifat uygulamasından doğan nakden iade talepleri ihracat istisnası için öngörülen limitler dahilinde YMM tasdik raporu ile yerine getirilecektir.⁸

Özetle, yeminli mali müşavir tasdik raporu ile iade; mükellefin ortaklarının, mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin vergi borçlarına, ithalat sırasında uygulanan vergilere, Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına sınırsız mahsup edilecek, mükellefin kendi borçları için ise 1.000 YTL'ye (1.000 YTL dahil) kadar olan kısmı için teminat ve inceleme raporu ile YMM tasdik raporu aranılmayacak, 1.000 YTL'nin üstündeki mahsuben iade taleplerinin yanı sıra, nakden iade talepleri de YMM tasdik raporu karşılığında yerine getirilecektir.⁹

⁸ Ekim 2005 ve daha öncesi dönemlere ait olup henüz sonuçlandırılmamış nakden iade talepleri için 95 seri nolu katma değer vergisi Genel Tebliği'nin (5.3.2) bölümünün son paragrafındaki açıklamalara göre işlem yapılacaktır. Yani bu dönemlerin iadesi nakden yapılamayıp, YMM raporuna istinaden mahsuben yapılabilecektir.

⁹ APAK Talha; Yapım İşlerinde KDV Tevkifat Oranı Değişti, www.alomaliye.com web sitesi 20 Temmuz 2006