



YAPIM İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ TEVKİFATI

Menduh DURSUN (*)

1 - GİRİŞ

Katma değer vergisi tevkifatı, bazı hizmet alımları için öngörülmüştür. Sistem, bazı kurum ve kuruluşların hizmet alımlarında satıcıya ödemeleri gereken Katma Değer Vergisinin (KDV) bir kısmını ödemeyip kendileri tarafından beyan edilmesi üzerine kurulmuştur.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı da kendisine tanınan bu yetkiye dayanarak 89 Seri Nolu KDV Genel Tebliği¹ ile kısmi sorumluluk kapsamında düzenlemeler yapmıştır. Adı geçen tebliğin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" bölümünde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında sayılanlardan,

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler (Vakıflarca kurulanlar hariç), döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, bankalar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların;

- İnşaat taahhüt işleri,
 - Temizlik hizmeti,
 - Özel güvenlik hizmetleri,
 - Makine, teçhizat ve demirbaşlara ait bakım ve onarım hizmetleri,
 - Personele verilen yemek servisi,
 - Danışmanlık ve denetim hizmetleri,
- alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin belli bir kısmını sorumlu sıfatıyla beyan etmek ve ödemek üzere tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür. Daha sonra 91

(*) Vergi Denetmeni

¹ 21.10.2003 tarih ve 25266 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olup, uygulama tarihi 01.11.2003'tür.

Seri Nolu KDV Genel Tebliği² ile inşaat taahhüt işleri “yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri” adı ile yeniden tanımlanarak, tevkifat yapmakla sorumlu tutulan kişiler yeniden belirlenmiştir.

Bu çalışmada, tevkifat kapsamına alınan hizmetlerden sadece, yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerine yer verilecek ve geniş uygulama alanı bulan yapım işlerinde tevkifat uygulaması ve uyulacak esaslar ilgili kanunlar ve tebliğler dahilinde açıklamalar yapılacaktır.

2- YAPIM İŞLERİNİN KAPSAMI

Yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otol, 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 bu “danışmanlık ve denetim hizmetleri” kapsamında değerlendirilecektir.

Görüldüğü gibi, tevkifat uygulaması kapsamında yer alan inşaat (yapım) işlerinin hepsi hizmet

ifalarından oluşmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinde tanımı verilen “teslim” mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir. Bu nedenle 3. bölümde sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Örneğin adı geçen kurumların inşaat işinde kullanacakları çimento, demir, tuğla, iş makinesi vb. alımlarında satıcıların hesaplayacakları KDV için tevkifat yapmayacaklardır. 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.

91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilmiştir.

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 1/6 oranında tevkifat uygulanacaktır.

Ayrıca, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğünün

² 28.02.2004 tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2009/66 KDV Uygulama Tamiminde, her türlü yol bakım onarım ve asfalt yama işlerinin, 2009/92 KDV Uygulama Tamiminde ise hazır beton imal edip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işinin yapım işi olduğu ve yapım işi kapsamında 1/6 oranında tevkifata tabi olacağı belirtilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünün 11.02.2008 tarih ve 639 sayılı muktezasında, yapılacak iş, AG-YG (OG) elektrik dağıtım tesislerinin; arıza onarım, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzergâh değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması işleri ile bu işlerle ilgili malzeme (özel şartnamede belirtilen) giderleri, montaj, demontaj ve demontajda montaj işlerinin işçilik ve nakliye giderlerinin yükleniciye ait olmak üzere bu şartname, sözleşme ve eklerindeki esaslar doğrultusunda yaptırılması olarak tanımlandığından bu işlerin yapım işleri kapsamında değerlendirilerek, 1/6 oranında tevkifata tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

3- TEVKİFAT YAPACAK OLANLAR

3.1- Genel Olarak Tevkifat Yapacaklar

28.02.2004 tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile, 89 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Tevkifat Kapsamına Alınan İşlemler" başlıklı A/1 bölümü 28.02.2004 itibarı ile yürürlükten kaldırılmıştır. 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğine göre KDV tevkifatına tabi tutulan işlemler nedeniyle sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak kurum ve kuruluşlara aşağıda yer verilmiştir.

1. Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
 2. Döner sermayeli kuruluşlar,
 3. Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
 4. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
 5. Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
 6. Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları (SGK gibi),
 7. Bankalar ve özel finans kurumları,
 8. Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
 9. Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
 10. Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
 11. Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler³,
 12. Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları inşaat işlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

3.2- Yapım İşinin Taşeronlara Yaptırılması

91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde, 2004 yılı Mart ayı başından itibaren yapım işleri yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden bu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması

³ 95 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile eklenmiştir. Tebliğin yayımlanma tarihi olan 03.07.2005'ten önce sözleşmeye bağlanmış ve devam etmekte olan işleri kapsamaz.

uygun görülmüştür. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, 3.1. bölümde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Örneğin A Üniversitesine ait spor salonu yapımını üstlenen B şirketi, bu yapım işini C taşeron şirketi aracılığı ile yapabilir. Bu durumda C taşeron şirketinin hizmeti üzerinden hesaplanan KDV için müteahhit B şirketi tarafından tevkif uygulanarak, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. B şirketinin hak edişi üzerinden hesaplanan KDV için de A Üniversitesi tarafından tevkifat uygulanacak ve sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

KDV'den istisna edilen işlerin alt yüklenicilere devredilmesi durumuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 41 Seri Nolu KDV Sirkülerinde⁴, 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 gerektiği belirtilmektedir.

Örneğin, KDV istisnasından yararlanan bir kurum veya kuruluş (Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne) inşaat taahhüt işinin tamamının veya bir kısmının alt taşeronlara yaptırılması durumunda da müteahhit tarafından alt taşeronun hesapladığı KDV üzerinden tevkifat yapılacaktır. Yani istisnadan yararlanan tevkifat yapmayacak, müteahhit ise yapacaktır.

4- TEVKİFAT ORANI

Yapım işleriyle ilgili olarak, 99 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin⁵ yayımını izleyen üçüncü günden (14.07.2006) itibaren, düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 5/6'sı işi yapanlara ödenecek, 1/6'sı ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir (Bu oran 13.07.2006 tarihine kadar 1/3'tür).

Tevkifat Yapmakla Sorumlu Olanlar	Yürürlük	Tevkifat Oranı	İlgili Genel Tebliğ
91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlar ile hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler.	91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlar 28.02.2004, Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler 01.08.2005	28.02.2004 tarihinden 13.07.2006 tarihine kadar (1/3) 14.07.2006 tarihinden itibaren (1/6)	91 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (A/4) ve (A/5) bölümü, 99 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin (5/5.2.) bölümü

⁴ 03.08.2006 tarih ve KDVK-41/2006-7 Sayılı yayımlanmıştır.

⁵ 11.07.2006 tarih ve 26225 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

5-TEVKİFAT UYGULAMASI**5.1-Yapım İşini Yüklenenler Tarafından
Yapılacak İşlemler**

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Tevkifat yapması gereken kurum ve kuruluşlar ise, yukarıda yayılan hizmetleri yaptıkları satıcıların hesaplayacağı KDV'nin 1/6'sını satıcılara ödemeyecek, kendi vergi dairelerine sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecektir.

3.2. bölümünde verilen örnek üzerinden konuyu detaylandırılırsa; A Üniversitesine spor salonu yapan müteahhit B, yaptığı 1.000.000,00-TL tutarındaki hizmet için aşağıdaki şekilde fatura kesecektir.

Hizmet Bedeli	1.000.000,00
Hesaplanan KDV (%18)	180.000,00
Üniversitenin Beyan Edeceği KDV (180 x 1/6)	30.000,00
Müteahhidin Beyan Edeceği KDV (180 x 5/6)	150.000,00
Müteahhide Ödenecek Toplam Tutar	1.150.000,00

Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Mükellefler tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinin 6. satırına dahil edeceklerdir. Tevkifat uygulanan hizmet bedelinin tamamı, hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait 1 Nolu KDV Beyannamesindeki Tablo 2'nin "Teslim Ve Hizmet Bedeli" sütununa yazılacaktır. Beyannamenin "KDV Oranı" sütununa hizmetin tabi olduğu genel oran (örneğimizdeki %18), "Tevkifat Oranı" sütununa ise, tevkifat oranı (1/6) ya-

zılacaktır. Dolayısıyla Hesaplanan KDV= (Matrah x 0,18) x (1-1/6) formülüne göre bulunacaktır. (1.000.000 x 0,18) x (1-1/6) = 150.000) Böylece Hesaplanan KDV sütununa yapılan hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin tahsil edilen kısmı yazılmış olacaktır.

1 Nolu KDV beyannamesi düzenlenerek hesaplanan KDV, izleyen ayın 24. günü mesai saati bitimine kadar beyan edip, 26. günü mesai saati bitimine kadar ilgili vergi dairelerine yatırılacaktır.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenen vergilerin harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

**5.2-Yapım İşini Yaptıranlar Tarafından
Yapılacak İşlemler**

Yapım işini yaptıran kurum ve kuruluşlar ile yapım işinin tamamını veya bir kısmını alt yüklenicilere yaptıran müteahhitleri, yaptıkları tevkifatı beyan edip etmeyecekleri bakımından iki grupta ele almak mümkündür.

5.2.1-Genel Bütçeli Daireler

89 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin Resmi Gazetede yayımlandığı tarihi (21.10.2003) takip eden aybaşından itibaren tevkifat uygulamaya başlayan kurum ve kuruluşlardan genel bütçeli daireler, tevkifata tabi tuttukları KDV tutarları için beyanname vermeyecektir. Bu konuyla ilgili olarak 31.10.2003 Tarih ve 21114 Sayılı ve 18 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Genel Tebliğinde, genel bütçeli kuruluş saymanlıklarının, yapılacak tevkifatları doğrudan bütçe gelirleri hesabına gelir kaydederek, "1313 KDV Tevkifatı" gelir türünde gösterecekleri belirtilmiştir.

5.2.2-Diğer Kurum ve Kuruluşlar

Genel bütçeli idareler dışında sayılan kuruluşların tamamı ise tevkif ettikleri vergiyi için 2 Nolu KDV beyannamesi düzenleyecek ve tevkifatın yapıldığı dönemi izleyen ayın 24. günü mesai saati bitimine kadar beyan edip 26. günü mesai saati bitimine kadar ilgili vergi dairelerine yatacaktır. Bu kuruluşlardan KDV mükellefiyeti olmayanlar mükellefiyetlerini tesis ettireceklerdir. Sorumlu sıfatıyla beyanname sadece işlemin yapıldığı dönemde verilecek bu kuruluşlardan her ay beyanname istenmeyecektir.

Öte yandan, bankaların 2 numaralı KDV beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ancak, bu uygulamanın yaratacağı sorunlar dikkate alınarak isteyen bankaların tevkif ettikleri katma değer vergisini şube bazında da beyan edip ödemeleri Katma Değer Vergisi Kanununun 43/6. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür.

2 Nolu KDV beyannamesinin Tablo 2 "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" bölümünde tevkifata tabi işlem bedelleri "Matrah" sütununa yazılacaktır. "KDV Oranı" sütununa işin tabi olduğu oran (örneğimizdeki %18), "Tevkifat Oranı" sütununa da 1/6 yazılacaktır. İşlem bedeli üzerinden bu orana göre hesaplanan tevkif edilen vergi tutarı "Vergi" sütununda gösterilecektir.

2 Nolu KDV beyannamede herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Ancak tevkifat uygulayan kurumun katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 numaralı beyanname ile beyan edilen tevkifat tutarının 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapıla-

bileceği tabiidir. Hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmı takvim yılı aşılmamak şartıyla hizmet faturasının defterlere kaydedildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 numaralı beyannamenin ait olduğu dönem için verilen 1 numaralı beyannamede indirim konusu yapılacaktır.

5.3-Fiyat Farkı, Kur Farkı vb. Değişiklikler

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanacak ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden tevkifat yapılacaktır. Hizmetin sözleşmede belirtilen şartlara uymaması ve benzeri nedenlerle, tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden yukarıda açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.

Daha önce verilen örnekten hareketle, A Üniversitesine 1.000.000,00-TL tutar karşılığında spor salonu yapan müteahhit B, yaptığı 1.000.000,00-TL tutarındaki hizmet için fatura kesmiş, Üniversite bu bedel üzerinden hesaplanan 180.000,00-TL KDV'nin 150.000,00-TL'sini müteahhide ödemiş kalan 30.000,00-TL'yi ise sorumlu sıfatıyla beyan etmiştir. Eğer yapım işinin bedelinde her hangi bir nedenden dolayı azalma meydana gelirse bu değişiklik nedeniyle tarafların karşılıklı düzeltme yapması gerekecektir.

Örneğin, yapılan inşaat işinin bazı detaylarının eksik olduğu tespit edilmiş ve fiyatın 100.000,00TL azaltılma meydana gelmiştir. Bu durumda, Üniversite, 100.000,00-TL için bir fatura düzenleyecek ve bu faturaya ait 18.000,00-TL katma değer vergisinin tevkifata tabi tutulmayan 15.000,00-TL'sini faturada gösterecek ve daha önce indirim hesaplarına almış olduğu bu tutarı ilgili dönemde hesaplanan KDV olarak beyan

edecektir. Tevkifata tabi tutarak beyan edilen 3.000,00-TL, aynı zamanda indirim konusu yapıldığından bu tutara ilişkin bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Üniversite tarafından düzenlenen faturaya istinaden 115.000,00-TL'yi iade eden müteahhit de, önceki dönemde hesaplanan KDV tutarına dahil ettiği 15.000,00-TL'yi ilgili döneme ait 1 Nolu Katma Değer Vergisi beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

5.4-Muhasebe Kaydı

Yapım işlerinde tevkifatın muhasebeleştirilmesi daha önce verilen örnek üzerinden açıklanırsa, A Üniversitesine spor salonu yapan müteahhit B, yaptığı 1.000.000,00-TL tutarındaki hizmet için aşağıdaki şekilde fatura kesecektir.

Hizmet Bedeli	1.000.000,00
Hesaplanan KDV (%18)	180.000,00
Üniversitenin Beyan	
Edeceği KDV (180 x 1/6)	30.000,00
Müteahhidin Beyan Edeceği	
KDV (180 x 5/6)	150.000,00
Müteahhide Ödenecek	
Toplam Tutar	1.150.000,00

A Üniversitesinin muhasebe kaydı:

258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.000.000,00
191	İNDİRİLECEK KDV	180.000,00
01	Bu döneme ilişkin KDV	150.000
02	Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV	30.000
	100 KASA	1.150.000,00
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	30.000,00
	01 Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV	30.000

Müteahhidin muhasebe kaydı:

100	KASA	1.150.000,00
350	YIL. YAY. İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELİ	1.000.000,00
391	HESAPLANAN KDV	150.000,00

Müteahhidin, devreden KDV çıkması halinde KDV tahakkuku kaydı:

391 HESAPLANAN KDV	150.000,00
190 DEVREDEN KDV	20.000,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	30.000,00
10. Tevkifat nedeniyle iade alınacak KDV	
191 İNDİRİLECEK KDV ⁶	200.000,00

Müteahhidin, ödenecek KDV çıkması halinde KDV tahakkuku kaydı:

391 HESAPLANAN KDV	150.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV ⁶	140.000,00
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	10.000,00

6- TEVKİFAT UYGULANMAYACAK İŞLER

6.1-Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler

Türkiye’de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların Türkiye’de ifa ettikleri her türlü hizmete ait katma değer vergisinin tamamı 15 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin (C) bölümündeki esaslar dahilinde hizmetten yararlanan kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Dolayısıyla bu kuruluşların tevkifat kapsamına giren inşaat (yapım) işleri üzerinden hesaplanan KDV için bu bölümdeki esaslar dahilinde tevkifat uygulanmayacaktır.

6.2-Tevkifat Yapacak Kurum ve Kuruluşların Birbirlerine Karşı Yapacakları Yapım İşleri

Hizmet alımında KDV tevkifatı yapacağı belirtilen kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptıkları yapım işlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Örneğin, A Üniversitesinin spor salonunu bir kamu kuruluşu olan TOKİ tarafından yapıldığı varsayılırsa, TOKİ’ye yapılan ödemelerden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

6.3-Fatura Düzenleme Sınırının Altında Kalan İşlemler

Her bir yapım işinin bedeli Vergi Usul Kanununun 232. maddesine göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2010 yılı için katma değer vergisi dahil 680TL⁸ olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 680TL’yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

⁶ KDV devrinin olduğunu göstermek için yazılmış tutar olup bu tutarın örnek fatura ile bir ilgisi yoktur.

⁷ KDV ödemesinin olduğunu göstermek için yazılmış tutar olup bu tutarın örnek fatura ile bir ilgisi yoktur.

⁸ Yıllar itibarıyla fatura düzenleme sınırı, 2005 yılı 480, 2006 yılı 520, 2007 yılı 560, 2008 yılı 600 ve 2009 yılı 670 Türk Lirası

6.4-İhalesi 30.04.2006 Tarihinden Önce**Tamamlanmış Olan İşlemler**

99 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin 5.2. bölümünün son paragrafında, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup bu Tebliğin yayımı tarihi olan 11.07.2006 tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır. Konuyla ilgili olarak 41 Sıra Numaralı KDV Sirkülerinin 2. bölümünde açıklama yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde geçen *ihale* ibaresinin yazılı sözleşmeleri de kapsadığı, dolayısıyla herhangi bir ihale olmasa dahi, yazılı sözleşmesi 30.04.2006 tarihinden önce imzalanan yapım işlerine ilişkin olarak 11.07.2006 tarihinden itibaren düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV için bu işler bitinceye kadar KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 99 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yukarıda işaret edilen düzenlemesi uyarınca tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/04/2006 (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.

7-YAPIM İŞLERİNDE KDV İADESİ

Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep edebileceklerdir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil,

tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek katma değer vergisi hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan “yüklenilen vergiler listesi” iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkifata tabi tutulan hizmet ifaları nedeniyle ortaya çıkan katma değer vergisi alacağının nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığı yerine getirilmekte, teminat mektupları ise vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmekteydi. 95 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁹ ile mahsuben iadenin, 96 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹⁰ ile de nakden iadenin YMM raporuyla da yapılabilmesine olanak tanınmıştır. Buna göre, tevkifat uygulamasından doğan KDV iadesini kendi vergi borcuna mahsuben iade talep eden mükelleflerin 01.08.2005 tarihinden itibaren 1.000,00-TL’yi (1.000,00-TL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir.

96 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yayımından önce 1.000,00TL’nin altındaki “kendi vergi borcuna” mahsup talepleri için alınan teminatların çözümüne ya da mahsuben iadenin yapılmasına ilişkin incelemenin başlamış olması, incelemeye başlanılmış ise inceleme elemanının iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

⁹ 03.07.2005 tarih ve 25864 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁰ 18.11.2005 tarih ve 25997 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

95 ve 96 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre nakden veya mahsuben iadelerde YMM tasdik raporlarında mal ihracı için öngörülen limit geçerli olacaktır. Tevkifat uygulamasından doğan önceki dönemlere ait nakit veya mahsup iade talepleri ile ilgili olarak incelemeye başlanılmış ise, inceleme elemanının iade yapılmasına engel bir görüşünün bulunmaması halinde, YMM tasdik raporu düzenlenmek suretiyle bu taleplerin yerine getirilmesi mümkündür.

İade talebinde bulunan mükellefler, tevkifat uygulanan işlere ait faturaların aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örneklerini veya bu faturaların dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergi listesinin ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu listeler iki örnek olarak düzenlenecek her bir örneğin alt kısmına *“Listelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu taahhüt eder, herhangi bir yanlışlık olduğunun tespiti halinde uygulanacak yaptırımları kabul ederim.”* şerhi konulacak ve imzalanacaktır.

8- FAZLA VE YERSİZ TEVKİFATIN DÜZELTİLMESİ

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat yapılması veya tevkifat oranının yanlış uygulanması gibi nedenlerle fazla veya yersiz tevkifat yapılabilmektedir. Bu konuya ilgili olarak 93 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinin¹¹ 5. bölümünde açıklamalar yapılmış olup, 91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ kapsamındaki işlemler üzerinden yersiz ve hatalı olarak yapılan tevkifat uygulamalarının düzeltilmesi aşağıdaki açıklamalar göre sonuçlandırılacaktır.

8.1-Tevkifata Tabi Olmadığı Halde Tevkifat Yapılması

İşlem tevkifata tabi olmadığı halde, alıcılarca tevkifata tabi tutulması halinde satıcılar, alıcıdan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge alarak alıcının bağlı olduğu vergi dairesine dilekçe ile başvuracak ve verginin tamamını beyan ettiği halde yersiz uygulanan tevkifat nedeniyle verginin tamamını alıcıdan tahsil edemediğini belirterek bu verginin iadesini isteyecektir.

Tevkifatın yersiz olduğunun anlaşılması halinde vergi dairesi, satıcının bağlı olduğu vergi dairesinden tevkifata konu işlem bedelinin tamamen beyan edilip edilmediğini yazı ile soracak, gelen cevaptan işlemin tevkifatsız olarak beyan edildiğinin anlaşılması üzerine yersiz olarak tevkif edilen ve ödenen vergi, mükellefe red ve iade edilecektir.

Satıcı, hesapladığı ve alıcının yanlışlıkla tevkifat uyguladığı vergiyi beyan etmemişse, yine alıcının vergi dairesince red ve iade işlemi yapılacak, ayrıca bu durum satıcının vergi dairesine bildirilecektir. Yapılan düzeltme işlemi sonucunda iade edilen katma değer vergisi tutarı satıcı tarafından iadenin gerçekleştiği döneme ait 1 Nolu KDV beyannamesinin “İlave edilecek KDV” satırında beyan edilecektir. Bu düzeltme işlemi sonucunda vergi ziyayı söz konusu olmadığından ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

8.2-Yüksek Tevkifat Oranı Uygulanması

Tevkifata tabi olan ancak yüksek tevkifat oranı uygulanan işlemlerde de yukarıda belirtildiği gibi işlem yapılacaktır. Yani satıcılar, alıcıdan tevkifatın mahiyetini ve miktarını gösteren bir belge alarak alıcının bağlı olduğu vergi dairesine

¹¹ 19.01.2005 tarih ve 25705 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

dilekçe ile başvuracak ve verginin tamamını beyan ettiği halde yersiz uygulanan tevkifat nedeniyle verginin tamamını alıcıdan tahsil edemediğini belirterek bu verginin iadesini isteyecektir.

Tevkifatın yersiz olduğunun anlaşılması halinde vergi dairesi, satıcının bağlı olduğu vergi dairesinden tevkifata konu işlem bedelinin tamamen beyan edilip edilmediğini yazı ile soracak, gelen cevaptan beyan edildiğinin anlaşılması üzerine yersiz olarak tevkif edilen ve ödenen vergi, mükellefe red ve iade edilecektir.

Satıcı, alıcının fazla tevkifat uyguladığı vergiyi beyan etmemişse, yine alıcının vergi dairesince red ve iade işlemi yapılacak, ayrıca bu durum satıcının vergi dairesine bildirilecektir. Yapılan düzeltme işlemi sonucunda iade edilen katma değer vergisi tutarı satıcı tarafından iadenin gerçekleştiği döneme ait 1 Nolu KDV beyannamesinin "İlave edilecek KDV" satırında beyan edilecektir. Bu düzeltme işlemi sonucunda vergi ziyası söz konusu olmadığından ceza ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

8.3-Tevkifata Tabi Olan ve Tevkifata Tabi Tutulan, Ancak Mükellefi Tarafından

Verginin Tamamının Beyan Edildiği İşlemler

Tevkifata tabi olan ve alıcı tarafından tevkifata tabi tutulan KDV'nin satıcı tarafından da beyan edilmesi durumunda satıcı, düzeltme talebini tevkifat edici belgelerle birlikte kendi bağlı olduğu vergi dairesine yapacaktır. Vergi dairesi düzeltme talebini yerine getirmek için sorumlunun vergi dairesinden de bilgi alarak işlemi sonuçlandıracaktır.

8.4-Genel Bütçeli Kuruluş Saymanlıkları Tarafından Yapılan Tevkifatlarda Düzeltme

Genel bütçeli kuruluş saymanlıkları tarafından yapılan hatalı tevkifatlar yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde ödemeyi yapan saymanlıklarca düzeltilecek

ve gereken durumlarda iade edilecektir. Bu şekilde yapılacak red ve iade işlemlerinde Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin eki 29 örnek numaralı "Düzeltilme ve İade Belgesi"nin ödeme belgesine bağlanması gerekmektedir.

9- SONUÇ

Katma değer vergisi tevkifatı, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi ile yetkilendirilen Maliye Bakanlığınca, verginin ödenmesinde bir güvenlik müessesesi olarak düşünülmüştür. Böyle bir güvenlik müessesesine ihtiyaç duyulmasının sebebi, hizmet sektöründe girdilerin önemli bölümünün işçilik gibi KDV'siz olması, buna karşılık bu sektörlerde ifa edilen hizmetin KDV'ye tabi bulunmasıdır. Bir hizmet sektörü olarak yapım işlerinde de, maliyetlerin büyük kısmını işçi giderleri gibi KDV'ye tabi olmayan alımlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla, yapılan yüksek tutarlı hizmet ifaları nedeniyle, yüksek tutarlı "Ödenecek KDV"ler doğmaktadır. Bunu ödemek istemeyenler çoğunlukla sahte fatura kullanarak, daha düşük KDV ödeme veya KDV ödememe yoluna gitmektedirler.

Bu durumda güvenlik müessesesinin işleyişindeki esas noktalarından birisi, tevkifattan doğan KDV iadesinde kendini göstermektedir. İade talebinde bulunan mükelleflere katma değer vergisi alacağının nakden veya mahsuben iadesi, miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya inceleme raporu karşılığı yerine getirilmekte, teminat mektupları ise vergi inceleme raporu sonucuna göre çözülmektedir. Bu durum, iade talebinde bulunacak olanların hesap ve işlemlerinde daha titiz davranmalarını sonucunu doğuracaktır. Ancak, daha sonra yapılan düzenlemelerle sadece yapım işlerine ilişkin iadenin YMM raporuyla da yapılabilmesine olanak tanınmıştır.