

Alt Yükleniciye (Taşeron) Devredilen Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri Kısmi Tevkifat Kapsamında Mıdır?

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “vergi sorumlusu” başlığıyla hüküm altına alınan 9’uncu maddesinin birinci fıkrasında; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir.

Buna göre ilgili fıkra da vurgulandığı üzere Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutma yetkisine haizdir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar ise, kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Bilindiği üzere, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup Bakanlık anılan yetkisini Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (KDVGUT) (I/C-2.1.3.) bölümünde yer alan tevkifata tabi işlemler bakımından kullanmıştır. Bakanlık, kısmi tevkifata tabi işlemleri, tevkifat sorumlularını ve tevkifat oranlarını da Kanun’un kendisine cevaz verdiği yetkisi kapsamında belirlemiştir.

Anılan Tebliğ’in (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan “belirlenmiş alıcılara” karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10)¹ oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiş ve söz konusu alıcılara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin tevkifat kapsamında olduğu ifade edilmiştir.

Ancak Tebliğ’in bu bölümünde, yüklenici tarafından alt yükleniciye devredilen, tadil, bakım ve onarım hizmetlerinin tevkifat kapsamında yer alıp almadığına yönelik olarak herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Öte yandan, taşeronlara ilişkin özel düzenlemeye KDVGUT’nin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde yer alan yapım işlerinde rastlamaktayız. Buna göre, yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden vergi sorumlusu her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önem arz etmemektedir.

¹ Daha önce 5/10 olan oran 35 seri no.lu Tebliğ ile değişmiştir. Yürürlük: 01.03.2021.



Görüldüğü üzere Bakanlık kendisine tanınan yetki çerçevesinde çok spesifik bir sorumluluk alanı oluşturmuş ve alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinin de kısmi tevkifat kapsamında olması gerektiğini düzenlemiştir. Ancak Bakanlığın yazımızın konusunu oluşturan işlemler çerçevesinde alt yüklenicilere devredilen tadil, bakım ve onarım hizmetleri için Tebliğ düzeyinde bu yönde bir düşüncesinin olmadığını anlamaktayız. Dolayısıyla, Bakanlık taşere edilen işlerden kaynaklı olarak hesaplanan katma değer vergisinin Hazineye intikal etmesi noktasında bir risk görmemiş ve vergi alacağının emniyet altında olduğunu ve tahsil edilebilir niteliğini muhafaza ettiğini düşünmüştür.

Ancak Bakanlık “... Genel Müdürlüğünün alarm sistemlerinin ve ilgili makinelerinin tadilatı, onarımı ve periyodik bakımı işini üstlenen asıl yükleniciye alt taşeron olarak hizmet verecek mükellefin asıl yüklenicinin belirlenmiş alıcılar kapsamında olmamasına karşın söz konusu hizmete ilişkin düzenlenecek faturada katma değer vergisi tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususunda” kendisine yöneltilen soru ve görüş talebi karşısında uygulamaya dönük olarak açıklamada bulunmuştur.²

Buna göre, “yüklenicinin Tebliğin (I/C.2.1.3.1/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer alması halinde alt taşeron olarak Şirketiniz tarafından verilen makine teçhizat ve demirbaşlara ait tadilat, bakım ve onarım işleri, Tebliğin (2.1.3.2.3.) bölümünde belirtilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri kapsamında değerlendirildiğinden söz konusu hizmetler için (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer almaması halinde ise, söz konusu hizmetler için Şirketiniz tarafından düzenlenecek faturalarda hesaplanan KDV üzerinden tevkifat uygulanmayacaktır.” şeklinde görüş beyan etmiştir.

Buna göre Bakanlık, taşerona devredilen hizmetin belirlenmiş alıcılara ifa edilmesi durumunda tevkifat kapsamına girdiğini belirtmiştir. Ancak Bakanlık, tevkifat düzenlemesi için Kanun’un kendisine tanıdığı geniş yetkiyi Tebliğ bazında kullanmaktan çekinirken özelge bazında yaptığı bir açıklamayla bu yetkisini kullanmaya çalışmasının hukuken ne kadar isabetli olduğu ve doğru sonucu verdiği ise müphemdir. Sonuç olarak Bakanlık, tevkifatın kapsamını genişletmiş ve alt yükleniciye devredilen tadil, bakım ve onarım hizmetlerini kısmi KDV tevkifatı içerisinde değerlendirmiştir.

Diğer yandan, KDVGUT’nin “Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Sunulan Hizmetlerde Tevkifat Uygulaması” başlıklı bölümü 30 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 14.02.2020 tarihinde

² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2019 tarihli ve 39044742-130[Özelge]-E.618630 sayılı özelgesi. (Mahmut VURAL, Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi, 3. Cilt, Syf. 4166-4167)



yürürlüğe girmiştir. İlgili bölümde yer alan “Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Yaptırılan Sağlık Tesislerine İlişkin İşletme Döneminde Alınacak Hizmetlerde Uygulanacak Tevkifat Oranları” başlıklı tablonun “Hizmeti Bilfiil İfa Eden Alt Yükleniciden Yapılacak Tevkifat” başlıklı sütununda “Diğer Tıbbi Ekipman Destek Hizmeti” ile “Mefruşat Hizmeti”nin “Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri” kapsamına girdiği ve bu doğrultuda tevkifat uygulanmayacağı ifade edilmesine karşın, tablonun en altında yer alan dipnotta hizmetin belirlenmiş alıcılara ifa edilmesi durumundaysa tevkifat uygulanması gerektiği belirtilmiştir.³

Dolayısıyla, Bakanlığın kendisine tanınan yetkiyi kullanarak adı geçen bölüm içerisinde özel bir düzenleme yaptığı anlaşılrsa da yazımızın konusunu oluşturan hizmet/hizmetlerin hizmeti bilfiil ifa eden alt yüklenici tarafından yüklenici olan belirlenmiş alıcılara ifa edilmesi halinde tevkifat uygulanması gerektiğini belirtmesinin idarenin/Bakanlığın daha önce özelge düzeyinde açıklamış olduğu görüşüyle paralel olduğu sonucunu göstermektedir.⁴

Sonuç olarak, Bakanlığın iradesinin bu şekilde tezahür etmeye devam edeceği bir durumda mükelleflerin ileride herhangi olumsuz bir durumla karşılaşmamak adına bu tip işlemler içerisine girmeden evvel gerek yazımızda alıntılanan Bakanlık görüşü özelgeyi gerekse de KDVGUT’de yer alan yüklenici/alt yüklenici düzenlemelerini dikkate almalarını tavsiye etmekteyiz.⁵

³ Mevzu bahis tadil, bakım, onarım işlemleri için Tebliğ’in ilgili bölümünde bu minvalde bir düzenleme yer almazken burada tevkifat uygulanması gerektiğinin belirtilmesi noktasında gerekli dayanağın bulunmadığını düşünüyoruz.

⁴ Tebliğ’de hizmeti bilfiil ifa etmeyen alt yüklenicilerden yapılması gereken bir tevkifat öngörülmemiştir.

⁵ Yazımızda konu edilen durumlar dışında Tebliğ’in (I/C-2.1.3.2.15.) bölümünde yer alan ticari reklam hizmetleri bahsinde de yüklenici/alt yüklenici sorumlulukları yer almaktadır.

