

Yıllara sari inşaat onarım işine ilişkin hak ediş ödemeleri ve belge düzeni

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Başlık	Yıllara sari inşaat onarım işine ilişkin hak ediş ödemeleri ve belge düzeni hk.
Tarih	26/08/2013
Sayı	11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-1337

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, adi ortaklığınızın ... tarafından ihale edilen ... inşaatının yapımını gerçekleştirmek amacıyla kurulduğu, işin mahiyetinin yıllara sari inşaat ve onarım işi olduğu, sözleşme gereği hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden yapıldığı ve faturaların da dövizli olarak düzenlendiği, adı geçen Müdürlüğün ise yönetmelikleri uyarınca kayıtlarının döviz satış kuru üzerinden yaptıklarını belirtilerek, döviz alış ve döviz satış kurlarından hangisinin dikkate alınarak fatura düzenleneceği, söz konusu iş ile ilgili hak ediş fatura tarihi ile hak ediş ödeme tarihi arasındaki kur farklılığı nedeniyle meydana gelecek müspet veya menfi farklar için fatura düzenleyip düzenlemeyeceği, fatura düzenlenmesi halinde katma değer vergisi tevkifatı ve stopaj yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I-KURUMLAR VERGİSİ

KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.” hükmü yer almaktadır. Bir işin 42

nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkra da bentler halinde sayılan avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları, bu fıkranın (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakke diş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı % 3 olarak belirlenmiştir. Aynı maddenin altıncı fıkrasında, bu madde de geçen hesaben ödeme deyiminin kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiğ i hükmü yer almıştır. Buna göre, ... Müdürlüğ ü tarafından ihale edilen ... iş i nedeniyle ortaklığ ınıza yapılan istihkak ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir. Ortaklığ ınız tarafından düzenlenen hak ediş raporlarının onaylandığı tarih itibariyle idare, istihkak sahiplerine karşı onaylanan tutar kadar borçlu duruma gelmekte ve ortaklığ ınızın bu meblağ ı talep etme hakkı doğmaktadır. Bu nedenle, hak ediş in onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleşmiş sayılması ve bu tarih itibariyle vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir. Ayrıca döviz üzerinden düzenlenen hak edişlerde, hak ediş in onay tarihi ile ödeme tarihi arasında kur artış ından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat iş iyle ilgili olduğ undan, istihkak tutarına dahil edilerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Ancak hesaben ödeme hak edişlerin onaylandığı tarih itibarıyla kesinleştiğ inden döviz kurunun düşmesi halinde daha önce yapılan ve nihai olarak hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecek olan vergi kesintisinin düzeltilmesi söz konusu olmayacaktır.

II-KDV

KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME 3065 sayılı Katma Değ er Vergisi Kanununun – 9 ncu maddesi ile vergi alacağ ının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi

alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verildiği, -10/a maddesinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana geldiği; 10/b maddesinde ise, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde meydana geldiği, -24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu; 26 ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, – 35 inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği hükme bağlanmıştır. 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahda Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Uygulaması” başlıklı bölümünün “Kur Farkları” başlıklı alt bölümünde, “Bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.” denilmektedir. Öte yandan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “4.2. Matrahda Değişiklik” başlıklı bölümünün (4.2.1.) alt başlığında, “Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış

ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.” denilmektedir. Aynı bölümün (4.2.2.) alt başlığında ise “Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanmaması, malların ve hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı ile ilgili olarak mal iadelerine ilişkin açıklamaların yer aldığı (4.1.) bölümü çerçevesinde işlem yapılacaktır.” açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile bedelin ödendiği tarih arasında kurlarda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda lehe veya aleyhe oluşan kur farkları KDV Kanununun 35 inci maddesine göre sair sebeplerle matrahın değişmesi olarak değerlendirileceğinden, vade farkı niteliğindeki kur farkının lehine oluşması halinde Ortaklığınız tarafından, alıcı lehine oluşması halinde ise alıcı tarafından kur farkı faturası düzenlenmesi ve satılan malın ait olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, kur farkı nedeniyle Ortaklığınız lehine matrahta değişiklik olması halinde düzenlenen faturada hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. Kur farkı nedeniyle matrahta Ortaklığınız aleyhine değişiklik olması halinde, alıcının, azalan tutar ve bu tutara ilişkin tevkifata tabi tutulmayan KDV yi içeren bir fatura düzenlemesi gerekmektedir.

III-VERGİ USUL

KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye

verilen ticari vesikadır.” hükmü, Aynı Kanunun 215 inci maddesinde ise; “1- Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. 2- a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. ...” hükmü yer almaktadır. Ayrıca, 423 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; ” 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirme günü itibariyle Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasıncı ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir.” açıklamasına yer verilmiştir. Bu itibarla, ortaklığınız tarafından döviz cinsinden düzenlenecek hak ediş faturalarının Türk parası karşılığının hesaplanmasına esas teşkil etmek üzere fatura düzenleme tarihindeki Merkez Bankası döviz alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim. . (*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir. (**)

İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir. (***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelveğe uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.]]>