

Özelge: Yüklenicinin iflası durumunda işin bitim tarihi ile belge düzeni hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14010-02-795

Tarih:

28/09/2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14010-02-795

28/09/2011

Konu : Yüklenicinin iflası durumunda işin bitim tarihi ile belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Ltd. Şti. ile Şirketiniz arasında 26/11/2007 ve 19/12/2007 tarihlerinde yapım işi sözleşmeleri imzalandığı; adı geçen yüklenicinin bu sözleşmelere ilişkin taahhüdünü yerine getirmediği ve iflas ettiği belirtilerek hak edişin yüklenici tarafından onaylanmaması ve/veya fatura düzenlenmemesi halinde vergi mevzuatına göre ne şekilde hareket edileceği konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN :

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.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinde ise ; "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır." hükmü yer almaktadır.

İlgide kayıtlı dilekçenizde belirtilen işe ilişkin olarak ... Limited Şirketi ile şirketiniz arasında imzalanan 26.11.2007 tarihli sözleşmenin 26 ncı maddesinde "Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi (yer teslimine yanaşmaması, işin bütününe tek alt yükleniciye yaptırılması veya onaya tabi ilerde izinsiz alt yüklenici çalıştırılması, sözleşmenin izinsiz devri, izinsiz temlik, süresi biten teminat mektubunun süresinin uzatılmaması, iş programının ciddi boyutta aksatılması gibi sözleşmeye aykırı davranışlar) veya iş süresinde bitirmemesi gibi hallerinde, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az yirmi gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı halin devam etmesi durumunda, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.";

27 nci maddesinde de, "Sözleşmenin idarece veya yüklenici tarafından feshedilmesine ilişkin diğer hususlarda 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümleri uygulanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Kurumunuz tarafından verilen özelge talep formundan, ... Ltd. Şti. ile kurumunuz arasında; 26/11/2007 tarihinde imzalanan İTM.50 referanslı, 154 kV'luk, Bingöl TM, İnebolu TM, Mardin TM, Kayseri III TM, Uşak TM ve 19/12/2007 tarihinde imzalanan İTM.52 referanslı, 380 kV Paşaköy TM trafo merkezi yapım işi sözleşmelerinden İTM 50 referanslı, Bingöl, İnebolu, Mardin, Uşak ve İTM 52 referanslı Paşaköy sözleşmelerinin yüklenicinin içine düştüğü finansal sıkıntılardan dolayı taahhüdünü yerine getirememiş olması nedeni ile Kurumlarının 20/04/2009 tarih ve 14-150 sayılı yönetim kurulu kararı ile, İTM 50 referanslı Kayseri III sözleşmesinin ise yine aynı sebeple 01/07/2009 tarih ve 21-197 sayılı yönetim kurulu kararlarına istinaden feshedildiği anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri niteliğinde olan söz konusu yapım işlerinin, şirketiniz ile ...Limited Şirketi arasında yapılan ve taraflarca hükümleri imzalanarak kabul edilen sözleşmenin 26 ve 27 nci maddelerine istinaden Paşaköy TM, Mardin TM, Bingöl TM, Uşak TM ve İnebolu TM ve Kayseri III TM yapım sözleşmelerinin tarafınızdan fesih işlemlerinin onaylandığı tarihlerde bitirildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN :

Bilindiği üzere, ticaret şirketlerinin tüzel kişiliklerinin ne zaman ve ne şekilde sona ereceği 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 552 nci maddesinde; anonim şirketin tasfiye memurlarının tayin ve azilleri, tasfiyenin icrası, ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve ticarî defterlerin saklanması hakkındaki hükümlerin limited şirketler hakkında da tatbik olunacağı hükme bağlanmış olup, anonim şirketlerin infisahı, tasfiyesi ve tasfiyenin yapılış şekli ile yapılacak işlemler de 434 ilâ 454 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 439 uncu maddesinde ise infisah eden şirketin tasfiye haline gireceği hükme bağlanmış olup, tüzel kişilik, tasfiye sürecinin sona ermesini müteakip ticaret sicilinden kaydının silinmesi ile son bulmaktadır.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Tasfiye ve İflas" başlıklı 162 nci maddesinde; "Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.

Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi:

1. Tasfiye veya iflas kararlarını;
2. Tasfiyenin veya iflasın kapandığını;

Vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar."

hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre; ticaret şirketleri açısından mükellefiyetin sona erdirilmesi tasfiyeye iflas hallerine inhisar ettirilmiştir. Bir başka ifadeyle, mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için iş ile ilgili tedarik işlemlerini durdurmasının yanı sıra, işletmede bulunan emtia stokları ile diğer döner ve sabit değerlerinin elden çıkarılması veya bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olması, tüzel kişiliğe haiz mükelleflerin ayrıca tasfiye sürecinin tamamlanarak ticaret unvanlarının sicilden silinmesi gerekmektedir.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun "İspat edici kâğıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde "Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiş olup, söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun bahse konu 229 uncu maddesinde ise; fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş

sayılacağı, 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almazlarında oldukları hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, tarafınızdan verilen özelge talep formunda; yüklenici firma olan ... Ltd. Şti'nin her ne kadar iflas ettiği ve kendilerine ulaşamadığı belirtilmiş ise de; tasfiye ve iflas hallerinde mükellefiyetin vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam etmesi, ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecbur olması ve söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsikinin zorunlu olması nedeniyle, birden fazla takvim yılına sirayet eden ve tarafınızdan fesih işlemlerinin onaylandığı tarihlerde bitirildiği kabul edilen sözleşme kapsamındaki bahse konu işlere ilişkin kayıtların Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 9 uncu maddesi ile vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden 89, 91 ve 95 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ile bazı kurum ve kuruluşların bu Tebliğlerde belirlenen hizmet alımları tevkifat uygulaması kapsamına alınmış, tevkifat uygulamasının usul ve esasları belirlenmiştir.

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde, KDV tevkifatı yapması gereken kurum ve kuruluşlar sayılmış; (A/3) Bölümünde de Tebliğde sözü edilen kuruluşların; yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri alımlarının katma değer vergisi tevkifatına tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin "Sorumlu Tayin Edilen Kurum ve Kuruluşlarca Yapılacak İşlemler" başlıklı A/9 bölümünde de, 2 No.lu KDV beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen verginin, aynen vergi dairesine yatırılması gerektiği; ancak tevkifat uygulayan kurumun KDV mükellefiyetinin bulunması ve bu hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, hizmet bedelinin satıcıya ödenen kısmı ile birlikte 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen tevkifat tutarının 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği; hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin satıcıya ödenen kısmının takvim yılı aşmamak şartıyla hizmet faturasının defterlere kaydedildiği dönemde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmının ise 2 No.lu KDV beyannamesinin ait olduğu dönem için verilen 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacağı açıklanmıştır.

Öte yandan, KDV Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendine göre vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir. Aynı maddenin (b) bendinde ise, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, (c) bendinde de kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

KDV uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay ihaleye ilişkin hak edişlerin harcama yetkilisince onaylandığı ya da fatura ve benzeri belgelerin düzenlendiği anda doğmaktadır. Kısım kısım teslim edilen taahhüt işlerinde ise vergiyi doğuran olay, her bir kısmın onaylandığı tarihte meydana gelecektir.

Diğer taraftan, Kanunun 29 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirmek ve bu indirim hakkını da aynı maddenin 3 üncü fıkrasına göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu

takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanmak hakkına sahip bulunduğu; 34/1 inci maddesinde yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, hakediş belgesi düzenlenmek suretiyle kısım kısım yapılan işlerde, yapımı tamamlanarak hakediş belgesine bağlanan her bir kısım için harcama yetkilisi Şirketiniz personeli tarafından hakediş belgesinin onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Bu işleme ait KDV nin ilgili vergilendirme dönemi itibariyle beyan edileceği tabiidir. Dolayısıyla, yüklenici firma tarafından onaylanmayıp fatura düzenlenmemiş olsa dahi Şirketiniz tarafından tevkif edilmesi gereken KDV tutarının sorumlu sıfatı ile 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi ve beyan edilen verginin 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A/9 bölümündeki açıklamalara göre ait olduğu dönem için verilen 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, işleme ait verginin tevkif edilmeyen kısmı; hakediş belgesinin harcama yetkilisi Şirketiniz personeli tarafından onaylandığı tarihten itibaren yüklenici mükellef tarafından yedi gün içerisinde düzenlenecek olan faturanın, takvim yılı aşılmamak şartıyla yasal defterlerinize kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

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.