

SİRKÜLER (2012/24)

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 9/1 ve 29.maddesi ile V.U.K.'nun 120 maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde KDV tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin Usul ve esaslar 117 seri no.lu KDV genel tebliği ile 60 KDV no.lu sirküler yayımlanmıştır.

Bu defa 21.06.2012 tarihi itibarıyla 63 KDV no.lu sirküler yayımlanmıştır. Söz konusu sirkülerin faaliyet konunuzu ilgilendiren ve özel önem arz eden bazı hususlar aşağıda belirtilmiştir.

Emsal ÖZCAN
Yeminli Mali Müşavir

- 1) 117 seri nolu KDV Genel Tebliğinin(3.1.2/b) ayırımında yer alanların kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın tevkifata tabi tutulmayacaktır. Yani 5018 sayılı kanuna ekli cetvelde yer alan genel bütçeli kuruluşlardan olan Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) yaptığı alımlarından KDV tevkifatı uygulamayacaktır.

2) **Hakedişli İşlerde Tevkifat Uygulaması;**

Hakedişli işlerdeki KDV tevkifatının, hakedişin düzenlenmesine esas olan fatura tarihini kapsayan ayı geçmemek kaydıyla, hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarih itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler

A-İşgücü Temin Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.

Bu tür hizmetler, esas itibariyle, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

Buna göre aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür;

Örnek 1:

(A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

Sözleşmede, işin (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (A) hastanesinin sevk ve idaresinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı ifade edilmesi halinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2:

Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından (H) hastanesine verilen bu analiz hizmeti Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örnek 3:

Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, (Y)'nin kendisine hizmet akdiyle bağlı şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti vereceği, temin edilen şoförün sevk ve idaresinin (S) hastanesinde olacağını anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirgeleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından araç kiralama hizmetine ilişkin bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden (S) hastanesi tarafından Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

Örnek 4:

(C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.

Örnek 5:

(H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye göre, hizmetin (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (H) özel hastanesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verilmesi halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

B-Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.10) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanların temizlik ve çevre ve bahçe bakım hizmeti alımlarında, alıcılar tarafından 7/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

bina temizliği,

- sokak temizliği,

- sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının toplanması ve imhası,

- çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,

- park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği,

- haşere mücadelesi,

- demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği

ve benzeri işlerden oluşmakta olup, bu işler tevkifat uygulaması kapsamındadır.

Ancak, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge gibi alet-edevat ve sarf malzemelerinin satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacaktır

Örnek:

Özel araçlarla tıbbi ve tehlikeli atıkların toplanması, özel depolarda depolanması ve imhası hizmeti temizlik hizmeti kapsamında 7/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır. Söz konusu atıkların toplandığı alandan imha alanına nakliyesinin müstakilen yapılması durumunda, nakliye hizmetine bu bölüm kapsamında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.

C-Servis Taşımacılığı Hizmetleri

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.11) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanların; personel, öğrenci, müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarında 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için,

-belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,

-hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,

-fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Örnek:

Diyaliz merkezi hastalarının hasta nakil araçları ile diyaliz merkezine ve tedavisi bittikten sonra ikametlerine taşınması suretiyle diyaliz merkezine verilen hasta taşıma hizmeti, bu bölüm kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.