

Göçmen Sağlığı Yaşam Merkezi Yapım İşinin Vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.17.02-155.99[5426]-71009
Tarih	01.03.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 90792880-155.99[5426]-E.71009

01.03.2019

Konu : Göçmen Sağlığı Yaşam Merkezi Yapım İşinin Vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 09/12/2016 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti Hazine Müsteşarlığı ile Kore Cumhuriyeti Büyükelçiliği arasında imzalanan "Türkiye'de Bulunan Geçici Koruma Altındaki Suriyelilere İnsani Yardım Sağlanmasına Dair Anlaşma" gereği geçici koruma altındaki Suriyelilere insani yardım sağlanması adına Ankara (Mamak), İzmir (Bornova), Şanlıurfa (Eyyübiye) illerinde "Geçici Koruma Altındakiler İçin Göçmen Sağlığı Merkezi Yapım İşİ" ile ilgili ihalenin ... /2017 tarihinde yapıldığı belirtilerek 4749 sayılı Kanun kapsamında Dış Finansman Sağlanmasına İlişkin Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik çerçevesinde gerçekleştirilen 2017/... ihale kayıt numarası ile yapılan "... Yaşam Merkezi Yapım İşİ" ihalesinde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve damga vergisi yönünden muafiyet söz konusu olup olmadığı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

A- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr 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, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; aynı 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 hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, başlangıçta aynı yıl içinde bitirilmesi planlanan ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi öngörülme-yen inşaat ve onarma işleri için yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, başlangıçta yıllara sari olmayan bir inşaat ve onarım işinin takip eden takvim yılına sarkması durumunda, sonradan yıllara sari inşaat ve onarma işi dolayısıyla yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Bu itibarla, Kurumunuzca yaptırılan "... Yaşam Merkezi Yapım İşİ"nin birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, söz konusu iş nedeniyle yapacağınız hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

B- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı KDV Kanununun 17/2-c maddesinde; yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin, (I/C-2.1.3.2.1.) "Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri" başlıklı bölümünün;

(2.1.3.2.1.1.) "Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı" ayırımında; Tebliğin (I/C- 2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (3/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacağı,

(2.1.3.2.1.2.) "Kapsam" ayırımında; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, 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, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işlerinin tevkifat kapsamında olduğu,

ifade edilmiştir.

Buna göre; "Kore Cumhuriyeti Büyük Elçiliği İle Türkiye Cumhuriyeti Arasında Suriyelilere İnsani Yardım Sağlanmasına Dair Anlaşma" çerçevesinde inşa edilecek sağlık merkezleri işinin, ... Ltd. Şti. nce Kurumunuza ifa edildiği anlaşılmış olup, özgelge talep formunuza ek bahsi geçen anlaşmada istisnaya dair bir hüküm yer almadığı dikkate alındığında, söz konusu inşaat işine ilişkin herhangi bir KDV istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılan belirlenmiş alıcılar arasında yer alan Kurumunuza karşı ifa edilen söz konusu "Üç Adet Göçmen Sağlıklı Yaşam Merkezi" yapım işine ait hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, Kurumunuzca (3/10) oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, Kore Büyükelçiliğince Kurumunuza bedelsiz yapılacak mal ve hizmetlere ilişkin olarak anılan elçiliğe yapılacak teslim ve hizmetlerin KDV Kanununun 17/2-c maddesine göre katma değer vergisinden istisna tutulacağı tabiidir.

C- Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 8 inci maddesinde, bu kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümüne 6728 sayılı Kanunun 28 nci maddesi ile eklenen A/9 fıkrasında, resmî dairelerin mal ve hizmet alımlarına ilişkin yaptıkları ihalelerde, ihaleyi yapan idare ile düzenlenen sözleşmelerin; "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 2 nci fıkrasında, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının; "IV. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlıklı bölümünün 1/a

bendinde, resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kâğıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 1 inci maddesinde, bu Kanunun amacının, ülkenin kalkınma hedeflerini dikkate alarak, piyasalarda güven ve istikrarı koruyarak ve makro ekonomik dengeleri gözeterek, Devletin iç ve dış borçlanmasına, hibe almasına, borç ve hibe vermesine, nakit yönetiminin maliye ve para politikaları ile koordineli bir şekilde yürütülmesine, verilecek garantilerin, bu borçlanma ve garantilerden doğan finansal alacaklar ile Devlet iç ve Devlet dış borcunun etkin bir şekilde yönetimine ve izlenmesine, Hazine Müsteşarlığı ile 2 nci maddede yer alan kuruluşlar arasındaki malî ilişkilerin düzenlenmesine ve bu hususlar dahil olmak üzere Müsteşarlık tarafından üstlenilen her türlü malî yükümlülüğün geri ödenmesi, ilgili bütçe hesaplarına kaydedilmesi ve raporlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu; 2 nci maddesinde, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları, kamu iktisadi teşebbüslerini, özel hukuk hükümlerine tâbi olmakla beraber sermayesinin yüzde ellisinden fazlası kamuya ait olan kuruluşları, fonları, kamu bankalarını, yatırım ve kalkınma bankalarını, büyükşehir belediyelerini, belediyeleri ve bunlara bağlı kuruluşlar ile sair yerel yönetim kuruluşlarını, yap-işlet-devret, yap-işlet ve işletme hakkı devri ve benzeri finansman modelleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi öngörülen projeler kapsamında ödeme yükümlülükleri Hazine Müsteşarlığınca garanti edilen kuruluşları ve hibelerle sınırlı olmak kaydıyla sivil toplum örgütlerini kapsadığı; "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde, hibenin, herhangi bir dış finansman kaynağından geri ödeme yükümlülüğü olmaksızın Türkiye Cumhuriyetinin aldığı ayni ve/veya nakdi yardım ile Türkiye Cumhuriyetinin yabancı ülkeler, yabancı ülkelerin kuruluşları, uluslararası kuruluşlar ve oluşturulacak uluslararası yardım konsorsiyumlarına verdiği ayni ve/veya nakdi yardımı ifade edeceği hükümleri yer almaktadır.

Yine aynı Kanunun "Vergi, resim, harç ve fon istisnası" başlıklı 15 inci maddesinde ise, "Müsteşarlıkça ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetlerinin faiz ve anapara ödemeleri ile 6 ncı Maddenin son fıkrasında yer alan malî servis anlaşmasında yer alacak ödemeler ile 12 nci maddenin üçüncü fıkrasında yer alan para piyasası nakit işlemleri ve bunların dışında kalan diğer Devlet iç borçları ile ilgili gider, işlemler ve kâğıtlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri saklı olmak koşulu ile her türlü vergi, resim, harç ve fondan istisnadır.

Müsteşarlık tarafından borçlu sıfatıyla veya Hazine garantileri ile sağlanan;

a) Program kredisi ve proje kredilerinin temini, ikrazı, devri, tadili veya uzatılmasına ilişkin işlemler ve kâğıtlar,

b) Uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan finansman araçları ile yapılacak borçlanma anlaşmalarında öngörülen ödemeler, işlemler ve kâğıtlar ve bu piyasalarda ihraç edilen menkul kıymetler,

c) Devlet dış borçlarının uluslararası sermaye piyasalarında kullanılan türev ürünler dahil olmak üzere her türlü finansal araçlar vasıtasıyla yönetilmesine veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin anlaşmalarda öngörülen işlemler ve kâğıtlar,

d) (Ek: 17/9/2004-5234/22 md.) Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödeme ve işlemler (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dahil, kredilerin kullanımları hariç),

Her türlü vergi, resim, harç ve fondan istisnadır.

Bu Kanun kapsamında sağlanan hibeler ile Avrupa Birliğinden sağlanan hibelerin temini, devri, tadili ve kullanımına ilişkin işlem ve kâğıtlar da yukarıdaki istisnalardan yararlanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede, kurumunuz tarafından ihalesi yapılan 2017/... ihale kayıt nolu "... Yaşam Merkezi Yapım İş'i"nin 4749 sayılı Kanun kapsamında sağlanan hibe ile yapılmış olması kaydıyla, hibe miktarı ile sınırlı olmak üzere, hibenin kullanımına ilişkin düzenlenecek kâğıtların (sözleşmeler, ihale kararları, hakediş ödemelerine ilişkin kâğıtlar) damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini arz ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026