

YILLARA SİRAYET EDEN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ OLARAK İTİBAR TARİHİNİN ESAS ALINMASI İLE İLGİLİ HUSUSLAR

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesinde Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri hüküm altına alınmış ve söz konusu işlerde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek o yılın beyannamesi ile beyan edileceği ifade edilmiştir. Kanunun 44'ncü maddesinde ise işin bitim tarihinin, inşaat ve onarma işlerinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olduğu hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edileceği belirtilmektedir. İşin bitim tarihinin önemi kuşkusuz kar ve zararın tespit edilip beyanname ile beyan edilme zamanının belirlenmesi bakımından büyük öneme sahip bulunmaktadır. İşin bitim tarihinin geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih olarak belirlenmesi ile ilgili hüküm Gelir Vergisi Kanununun 44'ncü maddesine 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 02.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Kanunla eklenmiş olup, söz konusu değişiklik öncesi işin bitim tarihi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih olarak maddede yer almakta idi. Görüldüğü üzere Gelir Vergisi Kanununun 42 ve müteakip maddelerinde hüküm altına alınmış bulunan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri, geçici kabul sisteminin uygulandığı hallerde ve uygulanmadığı hallerde olmak üzere iki esasa göre kar ve zararın tespitine ve vergilendirmeye konu olmaktadır. Geçici Kabul esasının uygulandığı yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri daha

ziyade Kamu İhale Kanununa tabi olarak kamu tüzel kişilerinin taraf olduğu işleri ilgilendirmektedir. Geçici kabul esasının geçerli olmadığı yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri ise Kanunun ticari kazanç hükümlerine göre kar zararın tespiti ve vergilendirilmesi esaslarına tabi bulunmaktadır. Geçici kabul esasına tabi olmayan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri konumuz dışında olup, yazımızın esas konusunu geçici kabul esasına tabi olan işler oluşturmaktadır. Yukarıda belirtilen yasal tespitler karşısında uygulamada olası tereddütlerin ve farklı yorumlamaların önüne geçmek bakımından işin bitim tarihinin hangi tarih olarak dikkate alınmasının daha doğru olacağına ilişkin hususlar yazımız kapsamındadır.

2. KONUNUN AÇIKLANMASI Bilindiği üzere ve yukarıda açıklandığı Şekilde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl tespit edilerek ertesi yıl beyanname ile beyan edilmekte ve hesaplanan vergiden daha önce tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmektedir. Burada önemli olan husus ifade edildiği üzere işin bitim tarihinin ne Şekilde tespit edileceği hususudur. Gelir Vergisi Kanununun 44'nc maddesi bu konuda kesin hüküm ortaya koymaktadır. Buna göre geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Kamu idarelerince yaptırılan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul işlemleri ise bir yönetmelik ile belirlenmiş bulunmaktadır. 4.03.2009 tarih ve 27159 sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayınlanmış bulunan "Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği"ne göre işin bitiminde geçici kabul işlemleri Geçici Kabul Komisyonunca gerçekleştirilmektedir. Yönetmeliğin 4'nc maddesine göre Geçici Kabul Komisyonu kurulmasından itibaren en geç on gün içinde işyerine giderek yüklenici tarafından gerçekleştirilen işleri, Yapım İşleri Genel Őartnamesinin 41'inci maddesine göre inceler, muayene eder ve gerekli grdğu kısımların işletme ve çalışma deneylerini yaparak geçici kabule engel bir durum bulunmadığı takdirde işin geçici kabulünü yapar. Yönetmeliğin 8'nci maddesinde ise Geçici Kabul Komisyonunun kabul işlemini geç yapması

durumunda, yapı denetim görevlisi tarafından işin öngörülen bitim tarihinde tamamlanmış olduğunun tespit edilmiş olması şartı ile itibar tarihi olarak işin fiilen bitmiş olduğu tarihin tutanakta belirtileceği ve bu tarihin işin geçici kabul tarihi olduğu kabul edileceği ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle yönetmelikte, geçici kabul komisyonunun görevini zamanında yerine getirmemesi durumunda işin fiilen bitiş tarihinin geçici kabul tarihi olarak kabul edileceği öngörülmektedir. Yönetmeliğin 9'ncü maddesinde ise geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylandıktan sonra geçerli olacağı ve geçici kabulün yapılmış sayılacağı ifade edilmektedir. Bu madde hükmü bir anlamda Gelir Vergisi Kanununda yer alan, işin bitim tarihinin geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih olarak belirleneceğine ilişkin hüküm ile bir paralellik taşımaktadır. Bu durumda görülen o ki, gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği uyarınca genel olarak işin bitim tarihi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih olarak kabul edilmekte, ancak arızı olarak yani Geçici Kabul Komisyonunun görevini geç yapması durumunda işin fiilen bitiş tarihi itibar tarihi olarak dikkate alınarak tutanağa eklenmekte ve bu tarih geçici kabul tarihi olarak kabul edilmektedir.

3. ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM YOLU

Bununla birlikte uygulamada Geçici Kabul Komisyonunun görevini geç yerine getirmesi söz konusu olabilmekte ve düzenlenen tutanağın idarece onaylanması işleminin de geç yerine getirilebilmekte olduğu ve böylelikle yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işleri fiilen bitmiş olmasına rağmen geçici kabul işlemlerinin ikmalinin bürokratik nedenlerle gerçekleştirilememesi dolayısıyla takvim yılı aşılmış olmakta, bunun sonucu gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi de uzamakta, bu da tevkif edilen vergilerin mahsubu ve iadesini geciktirmekte, sonuçta yüklenicileri birçok bakımdan güç durumda bırakmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 44'ncü maddesinde 5035 sayılı Kanunla değişiklik yapılmazdan önceki şekli ile ilgili olarak, diğer bir deyişle işin bitim tarihinin belirlenmesinde geçici kabul

tutanağının düzenlenme tarihinin esas alınmasının hüküm altına alınmış olduğu dönem ile ilgili olarak çıkarılmış bulunan 85 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; "...muvakkat kabul tarihinin itibar tarihi olarak kabulü şeklinde yapılan tatbikatta mahzurlar ortaya çıkmış ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde güçlüklerle karşılaşılmış bulunmaktadır. Muvakkat kabulün tutanakla tevsik edildiği tarihin esas alınması uygun görülmektedir. Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanununun 42 ve 44 üncü maddelerinde sözü edilen işin bitimi tarihinden muvakkat kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden "Tutanak tarihinin" anlaşılması ve tatbikata o şekilde veçhe verilmesi icap eder". Denilmek suretiyle geçici kabul tarihinin esas alınmasının mahzurlarına dikkat çekilmiş ve geçici kabulün komisyon tarafından düzenlenen tutanak ile tespit edilen tarihin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bu kez kanunda yapılan düzenleme ile işin bitim tarihinin, idarece geçici kabul tutanağının onaylanma tarihine özgülenmiş olması, yukarıda belirtildiği üzere çeşitli nedenlerle onaylamanın zamanında yapılmaması dolayısıyla işletmenin elinde olmayan nedenlerle bir sonraki vergilendirme dönemine sarkmakta ve belirtilen sorunlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim uygulamada da Kamu İhale Kanunu kapsamındaki birçok işin bitiminde geçici kabul tutanağı tarihi ile onay tarihi arasında fark bulunması dolayısıyla tutanakta geçici kabul itibar tarihi açıkça vurgulanmakta ve bu süreçte iş fiilen bitmekte, işin bitim tarihi önceki vergilendirme dönemi olarak açıkça yazılmakta, SGK tarafından işyeri kapatma işlemi yapılmaktadır. Ancak onayın zamanında yerine getirilmemiş bulunmasının bu gibi durumlarda yönetmeliğin 8'nci maddesine uygun olarak işi bitmiş kabul eden ve vergisel yükümlülüklerini yerine getiren işletmelerin işlemlerinde yanlışlık olup olmadığını da tartışma konusu olmaktadır. Ortaya çıkan sorunların çözümü ve tartışmaların giderilmesi açısından konu Platformda bu yönüyle tartışma konusu yapılmış ve tartışma sonucunda; Vergi uygulamaları açısından da Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinin 8'nci maddesinde yer alan itibar tarihinin, diğer bir deyişle

yetkili kişilerce tutanağa eklenmiş bulunan işin fiilen bitim tarihinin dikkate alınmasının uygun olacağı, Gelir ve Kurumlar Vergisi beyanı ile bilanço ve gelir tablolarının düzenlenmesi bakımından bu tarihin esas alınması gerektiği, Bu durumda esasen KDV tevkifatı nedeniyle oluşacak KDV iadelerinde ve Gelir ve Kurumlar Vergisi stopajının başka vergilere mahsup veya nakden iadesine başlamak için işlemleri fiili itibar tarihini esas alarak yapmasının, bu nev'i işletmelerin gereksiz düzeltmeler yapmalarını önleyeceği ve idarenin vergi güvenliği adına onay tarihini bekleyen haklı tutumuyla da çelişmeyeceği, Bu amaçla geçici kabul tarihi olarak yukarıda açıklanan itibar tarihinin esas alınması hükmüne paralel bir hükmün Gelir Vergisi Kanununun 44'ncü maddesinde de yer almasının yararlı olacağı, Sonucuna varılmış bulunmaktadır.