

YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE GEÇİCİ VE KESİN KABUL USULÜNE TABİ OLAN HALLERDE İŞİN BİTİM TARİHİ

Cemalettin TURAN

YMM, DENET YMM A.Ş.

1. GİRİŞ :

Bilindiği gibi, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. (GVK md.42)

Bu nedenle, yıllara sarf inşaat ve onarma işlerinde, işin ne zaman bitmiş sayılacağı belirlenmesi vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

Bu belirleme GVK'nun 44 üncü maddesinde "geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan haller" ve "diğer haller" için ayrı ayrı yapılmıştır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan haller bakımından 44 üncü maddenin Gelir Vergisi Kanunu'ndaki ilk şekli şöyleydi :

"İnşaat ve onarma işlerinde ;

1. Muvakkat ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde muvakkat kabulün yapıldığı yıl ;

.....

bitim tarihi kabul edilir."

Geçici (muvakkat) kabul işlemi belli bir tarihte olup biten anlık bir olay olmayıp, belli bir zaman diliminde devam eden, bir süreci olan işlem olduğundan, bu süreçte yer alan belli başlı tarihlerin farklı yıllara rastlaması halinde, işin bitimi bakımından hangi tarihin rastladığı yılın esas alınması gerektiği yukarıda yer alan hükümde yeteri kadar açık olmadığı için uygulamada tereddütler doğmuştur.

Maliye Bakanlığı, 85 serî no.lu GV Genel Tebliğinde (RG. 10.10.1967, 12721) konuya açıklık getirmiş ve uygulamada birliği sağlamak için, vergi uygulaması yönünden işin bitim tarihinden muvakkat kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden "**tutanak tarihinin**" anlaşılması gerektiğini ifade etmiştir. Muvakkat kabul sürecinde ortaya çıkan diğer iki ayrı tarihin (kabulün itibar tarihi ile tutanağın tasdik tarihinin) vergi uygulaması yönünden önemi olmadığı böylece ilân edilmiştir.

85 serî no.lu GV Genel Tebliğinde ifade edilen ve uygulamaya yön veren bu düşünce daha sonra 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun ile 44 üncü madde metninde değişiklik yapılarak kanun metnine şu şekilde aktarılmış bulunmaktadır:

"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren **tutanağın düzenlendiği tarih** bitim tarihi olarak **kabul edilir.**"

Gerek 85 serî no.lu GV Genel Tebliğindeki ve gerekse 44 üncü maddenin 2361 sayılı Kanun ile değişik şeklindeki lafzî ifadelerin bu kadar açık olması nedeniyle tereddütler kalkmış(+) ve uygulamada geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih mükellefler ve Maliye Bakanlığı tarafından işin bitim tarihi olarak kabul edilegelmiştir.

2. MALİYE BAKANLIĞI'NIN YENİ ANLAYIŞI :

Bu konuda, 85 serî no.lu GV Genel Tebliği dışında Maliye Bakanlığı'nın Tebliğ bazında açıklanmış bir görüşü yoktur.

2361 sayılı Kanun ile 44 üncü madde metninde yapılan değişiklik lafız ve amaç itibariyle, kanun değişikliğine de sebebiyet vermiş olması muhtemel olan 85 serî no.lu GV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar ile tamamen uyum içinde olduğundan, Tebliğ bazında yeni bir görüş izharına gerek görülmediği düşünülebilir.

Uygulama bu anlayış çerçevesinde sürdürülmekte iken son zamanlarda Maliye Bakanlığı yetkilileri konuya yeni bir yaklaşım getirerek işin bitim tarihinin, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih değil, tasdik edildiği tarih olması gerektiğini ileri sürmeye başlamışlardır.

Bu görüşün dayanağı olarak da, 2361 sayılı Kanunun, GVK'nun 44 üncü maddesini değiştiren 29 uncu (sonradan 31 inci) maddesinin gerekçesi gösterilmektedir.

Söz konusu 29 uncu maddenin gerekçesi şöyledir :

“Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati kabul usulüne tabi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir. Böylece, yürürlükteki maddede yer alan “muvakkat kabulün yapıldığı yıl” deyimine açıklık getirilmiş olmaktadır.”

Geçici kabul tutanağının tasdik tarihi her halükârda düzenlenme tarihinden sonraki bir tarih olacağından, tasdik tarihinin bir sonraki yıla rastlaması halinde işin beyannameye ithali de en az 1 yıl süreyle geç bırakılmış olacağına ve böyle bir anlayış kanun lafzına açıkça aykırı olduktan başka, Hazine'nin, hakkı olan vergiyi 1 yıl daha geç alması anlamına geleceğine göre mükellef lehine görünen bu yorumun başka bir sebebi olabilir mi?

Bu yorumun bize göre en önemli sebebi, yıllara sarf işlerin istihkakları üzerinden yapılmakta olan %5 stopajların genellikle o işin kazancı üzerinden hesaplanan vergi tutarını aşmakta olması dolayısıyla, iade ve mahsup taleplerinin son yıllarda artmakta olmasıdır. Eğer gerçek sebep bu ise, çözümün yanlış yerde aranmakta olduğunu belirtmekle yetiniyoruz.

3. KANUN METNİ İLE GEREKÇESİ ARASINDAKİ ÇELİŞKİLİ DURUM NEYİ İFADE EDER ?

:

Bir defa, kanun metninde lafzen, gayet sarîh bir biçimde ifadesini bulmuş olan “tutanağın düzenlediği tarih” ibaresinin yoruma ihtiyaç göstermediği bellidir. Bu kadar açık ifade edilmiş bir hükmün uygulanmasında gerekçesine bakılmaya ihtiyaç dahi olmamalıdır.

Sarîh kanun metnine rağmen, gerekçeden çıkan aksi anlamın uygulamaya yön vermek amacıyla kullanılması, her şeyden önce kanuna aykırıdır. Yok eğer açık da yazılmış olsa kanun metninde bugüne kadar farkedilmemiş bir anlam farkı gerekçe sayesinde ortaya çıkarılmış ise, bunun bir Tebliğ ile duyurulması gerekir. Aksi halde, birçok mükellef Maliye Bakanlığı'nın gerekçeye dayanan yeni anlayışını bilemeyeceğinden sırf kanunun lafzından anladığını uyguladığından mağdur duruma düşebilecektir.

Diğer taraftan böyle bir görüş Tebliğle açıklansa bile idarî yargının, açık kanun hükmünün varlığı karşısında idare ile aynı görüşe ulaşması da pek muhtemel görünmemektedir.

4. GÖRÜŞÜMÜZ :

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi geçici kabulün tanımını, uygulamasını, sürecini vs. belirlemiştir. İnşaat işi ile ilgilenen her birim (doğrudan taraflar olarak ihale makamı, müteahhit, kontrol mühendisi, ve dolaylı ilgililer olarak duruma göre örneğin belediyeler, imar müdürlükleri, emniyet müdürlükleri, tapu müdürlükleri vb.) geçici kabule ilişkin bu hukuksal kaynaktan yararlanarak kendilerini ilgilendiren ve hukuksal sonuç doğuran bazı işlemleri bu düzenlemelere bağlayabilirler. Örneğin, iç güvenliği ilgilendiren mevzuatta, bir köprünün inşasının bitirildiğinin, geçici kabul tutanağının tasdik tarihinden itibaren belli bir süre içinde ihale makamınca Emniyet Genel Müdürlüğü'ne bildirilmesi gerektiği şeklinde bir düzenleme yer alabilir.

Vergi ile ilgili mevzuatta (GVK.'nda) yer alan düzenlemeyi de bu bakış açısıyla ele almak gerekir. Vergi mevzuatı inşaat işinin gelir yönüyle ilgilidir. Vergi mevzuatı inşaat işiyle ilgili geliri kavramak istemektedir. Bunu yaparken, geçici kabul süreci içinde yer alan birçok tarihlerden birini seçmek ve vergiyi doğuran olayı ona bağlamak istemektedir. Seçilen tarih, aynı inşaat işiyle ilgilenen diğer birimler açısından çok önemli olmayabilir. Ama bu öyle bir tarih olmalıdır ki, vergi hukukunun bağımsız karakterine uygun bir biçimde mümkün olduğu ölçüde objektif koşullarda tecelli etmiş olmalıdır.

Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih ile tasdik edildiği tarih bu açıdan karşılaştırılır ise, düzenlenme tarihinin vergi hukuku açısından daha tercihe şayan olması gerektiği ortaya çıkar.

Bir defa, bir tutanağın düzenlendiği tarih demek o tarihte yani o gün, o işle ilgili 3 ayrı birimin – ihale makamı, kontrol birimi ve müteahhit- biraraya geldiği gün demektir. Oysa aynı tutanağın tasdik edilmesi işlemi, ihale makamının bir iç prosedürü olup subjektif karakter taşımaktadır.

Şüphesiz, geçici kabul tutanağının tasdik edilmesi işlemi, o işle doğrudan ilgili birimler –ihale makamı, müteahhit vb.- bakımından fevkalâde önemli sonuçlar doğuran bir işlem olabilir. En azından tarafların hukuku açısından geçerli bir belge olma sıfatını bu tasdik işlemi ile kazandığı bellidir.

Ancak, vergi hukukundaki amaç bakımından bu işlemin yapılmasını, yani tasdik tarihini beklemeye gerek yoktur. Mademki amaç o işle ilgili geliri kavramaktır, geçici kabul tutanağının düzenlenmesi ile, o işin geliri kavranabilir, kazancı doğru bir biçimde hesaplanabilir hale gelmiş demektir.

Dikkat edileceği üzere “hesaplanabilir hale gelmiş olma” bir kabul tarzıdır. (+) Bu kabul, tutanağın düzenlenme tarihine bağlanabileceği gibi, tasdik tarihine de bağlanabilir. Ama bunun geçici kabul tutanağının hangi tarihte geçerlik kazandığı ile bir ilgisi yoktur. O konu tarafların (ihale makamı, müteahhit, kontrol mühendisi) hukuku ile ilgilidir. Tutanak düzenlenmiş ve böylece gelir büyük ölçüde (++) doğru bir biçimde kavranabilir bir hale gelmiş olduğuna göre artık beyan edilmemesi için bir sebep yoktur. İlgili tutanak sonradan tasdik edilmemiş olsa bile, bunun yaratacağı hukukî sorunlar vergi hukukunu bu yönden ilgilendirmemelidir. Kaldı ki uygulamada, geçici kabul tutanağı düzenlenmiş olması başlıbaşına bir aşama olup, tasdik edilmemesi hemen hemen hiç karşılaşılmayan bir durumdur.

4. SONUÇ :

Önce 85 serî no.lu GV Genel Tebliğinde daha sonra kanun metninde sarıh bir şekilde yer alan ve 1967'den beri uygulamaya yön veren düşüncenin benimsediği yaklaşımın şimdi yanlış olduğu düşünülüyor ise, bu mesele, kanundaki ifade “tutanağın tasdik tarihi” şeklinde değiştirilmek suretiyle kolayca halledilebilir.

Kanunun sarıh ifadesine, gerekçeden yola çıkarak tamamen farklı bir anlam yüklemek ise, kanuna aykırı olacağı gibi, bunu bir Tebliğle kamuoyuna duyurmaksızın uygulamak birçok haksızlığa

ve gereksiz ihtilafa sebebiyet verecektir. Bunun geçmişe yönelik olarak uygulanması ise içinden çıkılması güç, karmaşık bir sürü problem yaratacaktır.

Önerimiz şudur : Yaklaşık 33 yıldır kesintisiz bir uygulamaya yön veren, vergi hukukumuzun maalesef çok ender bulunan bu tutarlı düzenlemesi, sebebi anlaşılamayan tuhaf bir kanun lafzı-gerekçe lafzı çelişmesine feda edilmemelidir.

(+) Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1997..... : Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İst., 1997, s.44 ve 45 "..... iş geçici kabulün yapıldığı yılda bitmiş sayılır..... Geçici kabul tarihi ise kabul tutanağının komisyonca düzenlendiği tarihtir."

Yılmaz Özbalcı, GVK Yorum ve Açıklamaları : Oluş Yayıncılık, Ankara, Kasım/1998, s.360.

"..... geçici kabulün, tutanak düzenleme tarihinde yapılmış sayılacağı, vergi idaresince ötedenberi kabul edilmektedir." Şükrü Kızılot, GVKve Uygulaması : Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994,s.977'de de aynı açıklamalar vardır.