

GEÇİCİ KABUL TARİHİ VE MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YARATILAN KARGAŞA

A- Genel Açıklamalar

GVK'nun 2361 sayılı Kanunla değişik 44.maddesinde, “inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih**; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak **kabul edilir**” denilmektedir.¹

Anılan Kanun'un 2361 sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde geçici kabul tarihi konusunda yeterli açıklık olmamakla birlikte Maliye Bakanlığı 30.9.1967 gün ve 85 seri no'lu GVK Genel Tebliği ile “geçici kabul tarihi” konusuna açıklık getirmiştir. Yani bugün Maliye Bakanlığında görev yapan bazı yöneticiler doğmadan önce bu konu çözümlenmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğde geçici kabulün tatbikat şekli açıklandıktan sonra, işin durumuna göre üç farklı tarihle karşılaşıldığı ifade edilmiştir. Bunlar;

- Kabulün yapıldığı tarih – Tutanak tarihi
- Kabul tarihi - İtibari tarih
- Tasdik tarihi'dir.

Tebliğde, yukarıda sayılan muhtelif kabul tarihlerinin aynı yıl içinde olması halinde gelir vergisi yönünden bir mahsur ortaya çıkmadığına işaret edilerek; bu tarihlerin farklı yıllara rastlaması halinde, işin bitim tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağı konusunda tereddüt yaşandığı belirtilerek, aynen şu ifadeye yer verilmiştir.

“Bu güçlüklerin ortadan kaldırılarak taahhüt işlerine ait kazançların vergilendirilmesinin sıhhatli ve tereddüdü mucip olmayacak şekilde yürütülmesi bakımından muvakkat kabulün **tutanakla tevsik edildiği** tarihin esas alınması uygun görülmektedir.”

Tebliğin sonunda da, “bu itibarla Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 44'ncü maddelerinde sözü edilen işin bitim tarihinden muvakkat kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden “**tutanak tarihinin**” anlaşılması ve tatbikata o şekilde veché verilmesi icap eder.” denildikten sonra, “bundan böyle bu esas dairesinde işlem ifası rica olunmuştur.” Ancak bugünün “yöneticileri” eski üstadlarının “rica”sını kabul etmemektedirler.

B- Yapılan Değişiklikte Onay Tarihinin Esas Alınması Kabul Edilmektedir.

85 no'lu Genel Tebliğdeki bu açıklamalara rağmen farklı uygulama ve görüşler ortaya çıkmış olmalı ki, Maliye Bakanlığı'nın bu görüş ve uygulaması 2361 sayılı Kanunla 1.1.1981 tarihinden geçerli olmak üzere GVK'nun 44.maddesine, “**muvakkat kabulün yapıldığı yıl**” ibaresi yerine “**geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih**” ibaresi eklenerek Tebliğdeki açıklamalar **kanuni** dayanağa kavuşturulmuştur.

¹ “Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan iş” deyiminden Bayındırlık İşleri genel Şartnamesi kapsamındaki, (2886 sayılı DİK Kapsamındaki) işleri anlamak gerekir.

Gelin görün ki, Tebliğden 32 yıl, kanun değişikliğinden 18 yıl geçtikten sonra Maliye Bakanlığı hiçbir gereği olmadığı halde hem Kanun hem Tebliğ yürürlükte olduğu halde, vergi dairelerine veya mükelleflere yazılan **özelgelerle** yerleşmiş ve doğru olan uygulamayı değiştirmiştir.

Danıştay'ın işin bitiminin geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih olduğuna ilişkin pek çok kararı vardır. Bu kararlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

- Danıştay 4.Dairesinin 8.6.1977 gün ve E:1976/3104; K:1977/1892 (Ş.Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt:1 Sy:557)
- Danıştay 4.Dairesinin 12.4.1977 gün ve E:1976/67; K:1977/1003 (Ş.Kızılot, Age Cilt:1 Sy:559)
- Danıştay 4.Dairesinin 5.7.1972 gün ve E:1969/5573; K:1972/4781

Danıştay 3.Dairesinin işin bitim tarihinin geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olduğu yönünde tespit edebildiğimiz bir kararı bulunmaktadır.² Ancak, bu karardaki olayın özelliği dikkate alındığında, bu karardaki ifadenin süregelen uygulamayı değiştirmeye neden gösterilemeyeceği görüşünderiz.

Maliye Bakanlığı'nca verilen bir özeldede Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde *“Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlerine ilişkin yönetmelik gereğince, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur.”* denildiğinden bahisle, *Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi olarak geçici kabulün fiilen yapıldığını tevsik eden geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih esas alınacaktır. Ancak, geçici kabul tutanağı idarece onaylanmadığı sürece işin bitim tarihini tevsik eden belge olarak kabul edilmesi mümkün olmayacağından, bu durumda **onay tarihi** itibarıyla işin bittiğinin kabul edilmesi gerekir.”*³

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi 20.6.1936 gün ve 2/4869 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yayınlanmıştır. Bu Şartnamenin 36.maddesi ile 1984 yılında değiştirilen 29.8.1984 tarih ve 84/8520 sayılı Şartnamenin 41.maddesi arasında anlam yönünden hiçbir değişiklik yapılmamıştır.

Kanun hükmü bir kararnameye feda edilemez. Kaldı ki, 44.madde hükmü özel bir hükümdür.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi 85 no'lu Tebliğ yayınlandığı tarihte de yürürlükteydi. Tebliğde bu ifadeye yer verilmiş olup, bu yeni bir durum değildir. 44.maddenin lafzı açıktır. Lafzın açık olduğu yerde başka gerekçe, dayanak aramanın hiç bir anlamı yoktur.⁴

Yılların Maliyecisi ve Vergi Hukukçusu Sayın Yılmaz Özbacı'da, “geçici kabulün tutanak düzenleme tarihinde yapılmış sayılacağı vergi idaresince öteden beri kabul edilmektedir. 44.maddede yapılan değişiklikle bu husus aynı zamanda Kanun hükmüne bağlanmıştır.” değerlemesinde bulunmuştur.⁵ Anılan kitabın son baskısında ise, idari

² Danıştay 3.Dairesinin 21.5.1992 gün ve E:1991/2621 ; K:1992/1825 sayılı kararı. (Ş.Kızılot, Age Cilt:1 Sy:553)

³ Maliye Bakanlığı'nın 01.11.1996 gün ve GEL.050/5026-3/51475 sayılı özelge. (Ş.Kızılot, Age. Cilt:4 Sy:133)

⁴ Kanunun açık lafzı karşısında gerekçesindeki “tasdik tarihi” ibaresinin bir geçerliliği olamaz.

⁵ Yılmaz ÖZBALCI GVK Yorum ve Açıklamalar – 1984 Sy:302

yorumla çözülebilecek hususların, bu çerçevede çözüme bağlandıktan sonra, ayrıca Kanun hükmüne bağlanmasını mali geleneğimizde yerleşmiş tutumdan kaynaklandığı yorumunu yapmıştır. Öyle anlaşılıyor ki, bazı hallerde Kanun da yeterli olmuyor.

Vergi uygulaması yönünden önemli olan işin büyük ölçüde tamamlanıp tamamlanmadığıdır. Uygulamada geçici kabul tutanağı ilgili ita amiri tarafından ayrıca onaylanmaktadır. Onay tarihindeki gecikme işin vergisel boyutunun yeterince bilinmemesinden veya idari prosedürden kaynaklanmaktadır. Onay tarihinin sonraki tarihi taşınması işin teknik veya fiili durumuyla ilgili değildir. Esasen “geçici kabul” adından da anlaşılacağı üzere bir “kabullenme”dir. İşin kesin bitirildiği anlamına gelmemektedir. Bilindiği gibi geçici kabul işin %95’inin tamamlandığının tespiti üzerine yapılabilir.

C- İşin Bitiminin Geciktirilmesinin Maliye ve Mükellef Açısından Sakıncaları

1- Maliye Yönünden

Yukarda da belirtildiği gibi tutanak tarihi ile onay tarihinin aynı takvim yılı içinde olması vergi uygulaması yönünden önem arz etmemektedir. Onay tarihinin ertesi yıla sarkması halinde, Maliye’nin yeni anlayışına göre, söz konusu işten elde edilen kazanç bir yıl sonra beyan edileceğinden, ödenmesi gereken vergi bir yıl geç ödenmiş olacaktır. Bu durum açıkça Devletin aleyhinedir. Kurumlardan kar payı alan gerçek kişiler de temettü beyannamelerini en az 1 yıl geç verecekleri için Devletin alacağı gecikmektedir.

2- Mükellef Yönünden

Bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde iş sona ermeden yani geçici kabul yapılmadan işten elde edilen kar veya zararın çıkartılması gerek Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre gerekse GVK’nun 42-44.maddelerine göre mümkün değildir. Örneğin kar eden bir şirket söz konusu karı bilançosuna aktarmadığı için ortaklarına kar dağıtımını yapamamaktadır. Hukuken kar dağıtamayan şirketten ortakların çekecekleri paralar, bu defa Maliye denetim elemanlarınca “örtülü kazanç dağıtımını” gerekçesiyle cezalı işleme tabi tutulabilmektedir.

Diğer yandan şirket karlı olduğu halde bu durum bilançosuna yansıtılmadığı için bilanço gerçek durumu yansıtmamakta, özsermaye oranı düşük hesaplandığı için mükellef bazı ihalelere girememektedir.

Şirketin söz konusu işten zarar ettiği varsayıldığında da mükellefin hakedişlerinden kesilen vergileri iade alması bir yıl geriye kalmış olmaktadır. Böyle bir durumda zarar eden şirket telafisi imkansız bir durumla karşılaşmış olmaktadır.

D- Geçici Kabul Tutanağının Düzenlendiği Tarihten Sonra Ödenen Hakediş Bedellerinden Kesilen Vergilerin Durumu

Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan mükelleflerin son yıllarda yaşadığı diğer bir olumsuz durum da, bazı kamu kurumları ve Belediyeler tarafından geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden de GVK’nun 94/3.maddesine göre vergi kesintisi yapmalarıdır.

GVK'nun 44.maddesinin 2.fıkrasında, "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 karı veya zararının tespitinde dikkate alınır." hükmü yer aldığı halde bazı idareler konuyu yeterince bilmedikleri için yaptıkları ödemelerden kesinti yapmaya devam etmektedirler.

Bazı vergi daireleri bu gibi durumlarda geçici kabul tarihinden sonra yapılan vergi kesintilerinin mükellefin vergi borcuna mahsubunu kabul etmemektedir. Mükellefe kesintiyi yapan ilgili idareden kesilen parayı iade alması önerilmektedir. Oysa kesilen vergi Devletin kasasına girmiştir. Maliye Bakanlığı'nın bu konu hakkında istikrarlı bir görüşe sahip olmadığı görülmektedir.

*"Mükellef şirketin bir sonraki dönem karı olarak beyan edebileceği kazancını kendi iradesiyle 1995 yılı Nisan ayında beyan etmesi, vergilendirme yönünden bir farklılık yaratmayacağı ve söz konusu işlem mükellefçe de kabul gördüğünden bu konuda düzeltme yapılmasını gerektirecek bir neden görülmemektedir."*⁶

Ancak, başka bir mükellefin yukarıda belirtilen öznelgeyi emsal göstererek 9.1.1998 tarihinde geçici kabul tutanağı düzenlenen işe ait geliri 1997 yılı geliri olarak beyan eden bir mükellefe, Ankara Defterdarlığınca verilen cevapta söz konusu işe ait gelirin geçici kabul tutanağının onaylandığı yılın (1998) geliri olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁷

Verilen başka bir öznelgede ise,

"Kesin kabul sırasında usulsüz olarak tevkif edilen vergilerin mükellefin talebi doğrultusunda ve 169 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde mahsup veya iadesi gerekir." denilmiştir. (31.5.1996 gün ve Gel:0.51/5100-190-2336 Cilt:4 Sy:135)

Bize göre mükellefin iade talebi olmadığı sürece, gelirin erken beyan edilmesinin hiçbir sakıncası bulunmamaktadır.

Ankara Defterdarlığınca verilen başka bir öznelgede ise,

"Bu itibarla, geçici kabul tutanağının düzenlenmesinden sonra işin kati kabulünü sağlamak için yapılan işler karşılığında ödenen istihkak bedelleri üzerinden yapılan tevkifatın, kesintiyi yapanın bağlı bulunduğu vergi dairesince iade edilmesi gerekmektedir."

Ancak, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra yapılan işlerle ilgili istihkak bedelleri ile yıllara sair inşaat işi niteliğinde olmayan işler için yapılan ödemelerden gereksiz yere yapılan gelir vergisi kesintilerinin, mükellefçe (adına vergi tevkifatı yapılan) ilgili vergi dairesinden iadesinin talep edilmesi de mümkün bulunmaktadır."

*Öte yandan, söz konusu kesintilere dayanak oluşturan istihkak bedelinin (94'üncü madde uyarınca yapılacak kesinti matrahının) ilgili olduğu yıl için verilen kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilen kazancın tespitinde dikkate alınmış olması şartıyla, **bu***

⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.01.1995 gün ve Gel.051/5113-10/65392 sayılı öznelgesi Ş.Kızılot Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt:3 Sy:121

⁷ Ankara Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün 12.4.1999 gün ve KVK-13000-518/2988 sayılı yazısı.

vergilerin beyannamede mahsup edilecek vergiler arasında gösterilmesi halinde bunun, Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde yapılmış bir düzeltme talebi olarak kabul edilerek beyanname tarihi itibariyle düzeltmenin yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, sözü edilen vergilerin mükelleflerin kendilerinin diğer vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle iadesinin yapılması da mümkün bulunmaktadır. Bu çerçevede mükelleflerin mahsup taleplerine ilişkin dilekçenin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılacağından, bu tarihten itibaren mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmayacaktır.”

Ancak bu özelgenin sonunda da, bu şekilde mahsup veya iade talep eden mükelleflerin incelemeye sevk edileceği belirtilmektedir. Oysa, GVK'nun 94/6 (b) maddesine göre yapılacak mahsuplarda inceleme yapılmayacağı 47 no'lu KVK Tebliğde açıkça belirtilmiştir.

E- SONUÇ

Maliye Bakanlığı gibi gelenekleri olan köklü bir kuruluşun kendi koyduğu kuralları ve yasayı bir kenara koyarak kişisel düşüncelerle, yasaya ve Genel Tebliğe aykırı bir uygulama içine girmesini kabul etmek mümkün değildir. Eğer 32 yıldır yürürlükte olan bir uygulama hatalı ise bunun yöntemi, hiç olmazsa konunun bir Genel Tebliğ ile açıklanmasıdır. Vergi Daireleriyle mükellefleri ve müşavirleri birbirine karşı getirmeye, hiç yoktan ortada bir karmaşa yaratmaya kimsenin hakkı olmasa gerek.