

# İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR 1

## I-İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamaları ve Tasdik Denetiminin Planlanması

YMM'ler tarafından yapılacak tasdik denetiminin planlanmasında öncelikle denetlenecek işletmenin faaliyet türü, yapılan inşaat işinin organizasyon ve teknik özelliği göz önüne alınarak, teknik bilginin yanı sıra vergi ve muhasebe hukukuna ilişkin yeterli mesleki bilgiye de sahip olunmalıdır.

İnşaat işleri esas olarak beş değişik şekilde yürütülmekte olup, muhasebe ve vergi denetimi yönünden beş ayrı durumun göz önünde bulundurulması gerekir.

### 1- Taahhüt Şeklinde Yürütülen İnşaat İşleri

- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri,
- Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işleri,

### 2- Özel İnşaat İşleri

- Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri,(Yap-sat)
- Kat karşılığı inşaat işleri,( konut ve işyeri inşaatları)
- Satmak amacı olmaksızın kendi arsa veya arazisi üzerine bina inşa edilmesi (Genellikle konut amacı ile yapılan inşaatlar)

**3- İktisadi işletmeler tarafından satmak amacı taşımayan, işin yürütülmesi (yatırım) amacıyla yapılan inşaat işleri** (İşyeri amacıyla bizzat inşa edilen büro, fabrika, tesis vb. inşaatlar)

### 4- Özel Maliyet Kapsamında Yapılan İnşaat İşleri

### 5- Yapı Kooperatiflerince Yürütülen İnşaat İşleri

Yapı kooperatiflerince yürütülen konut veya işyeri inşaatları bir yönüyle özel inşaat işlerine bir yönüyle yatırım amaçlı inşaat işlerine benzemektedir. Kooperatifler tarafından yürütülen inşaat işleri bazen kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre yapılmaktadır. Konut yapı kooperatifleri tarafından yürütülen inşaat işleri indirimli orana tabi olduğundan KDV iadesi uygulaması yönünden de özellik taşımaktadır.

## II-İnşaat Taahhüt İşlerinde Tasdik Denetiminde Karşılaşılan Genel Sorunlar

### 1.İnşaat İşlerinde Kayıt Dışı İşlem Gerçeği

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin en yoğun olduğu sektörlerden birisi inşaat sektörüdür. Alt yapı ve konut inşaatları bu sektörün önemli bir kısmını teşkil eder. Altyapı inşaatlarının en büyük alıcısı devlet ve belediyelerdir. Konut inşaatlarında da devlet TOKİ vasıtasıyla önemli bir alıcı/satıcı konumundadır. Devletin bu denli etkin olduğu bu sektörde kayıt dışılığın neden büyük boyutlarda olduğu araştırılmalıdır.

Kamuya ait inşaat işlerinde maliyetler yönünden, özel inşaat işlerinde ise hem maliyet hem hasılat yönünden kayıt dışılık söz konusudur. Diğer bir ifade ile kamu kuruluşları için inşaat işi yapan müteahhitler maliyetlerini yeterince belgelendiremediği için gerçek

kazançlarını tespit etmekte güçlük çektikleri halde, özel inşaat işlerinde hem maliyetlerin hem de hasılatın tespitinde güçlükler yaşanmaktadır.

Vergi mükellefiyeti olmayan kalıpcı, boyacı, sıvacı, duvarcı gibi kişilerden belgesiz inşaat hizmeti satın alınması, ücretler üzerindeki vergi ve SGK prim yüklerinin yüksekliği ile işin alımında ve yürütülmesi sırasında ödenen gayri kanuni ödemeler gerçek maliyetlerin belgelendirilmesinde karşılaşılan engellerin başında gelmektedir. Ayrıca tapu harçlarının ve emlak vergi oranlarının yüksekliği, emlak vergi değerlerinin tespitinde görülen gerçek dışı değerlemeleri burada belirtmek gerekmektedir. Vergi mükellefiyeti bulunmayan kalıpcı, demirci, sıvacı, duvarcı, boyacı gibi inşaat işçiliklerinin basit usulde stopaj yoluyla vergilendirilmesi bu alandaki yaygın kayıt dışılığı belli ölçüde azaltabilir.

## **2. Ortaklar Cari Hesabı veya Kasa Hesabındaki Fiktif Paralar Sorunu**

Kayıt dışı ekonomik faaliyetler işletmelerin bilançolarında iki şekilde kendini gösterir. Kayıt dışı faaliyetlerden elde edilen gelirler işletmenin bilançosunda “331-Ortaklara Borçlar” hesabında, belgesiz harcamalar ise bilançoda “131-Ortaklardan Alacaklar” hesabında kendini gösterir.

Kamuya iş yapan inşaat işletmelerinde kayıt dışı gelir elde edilmesi söz konusu olmadığı halde, kayıt dışı harcamalara oldukça sık karşılaşılr. Bu tür işletmelerin bilançolarında ortaklardan alacaklar hesabı yüksektir. Ortaklardan alacaklar hesabının yüksek görünmesinin diğer bir nedeni de şirket ortaklarının yasal kar dağıtımını yapmadan şirketten borç para alışkanlığıdır. Bazı şirket ortakları kendi şirketinden borç para almayı bir hak olarak görmektedir. Özel inşaat işlerinde ise kayıt dışı işlemler çift yönlüdür. Hem gelirlerde hem de maliyetlerde belgesiz işlem vardır. Bilançoda görülen yüksek tutarlı kasa bakiyesi de işletmede kayıtdışı faaliyetlerin varlığını gösterir.

İşletmenin ortaklara olan borçları tek başına bir vergi sorunu yaratmadığı halde ortaklardan alacaklar hesabının veya kasa bakiyesinin yüksekliği transfer fiyatlandırması yönünden sakınca yaratır. Bu durumda işletmenin ortaklarından alacakları için faiz hesaplanması gerekmektedir. Ancak bu tür uygulamalar ortaklar cari hesabının çıg gibi büyümesine ve bilançonun daha da bozulmasına neden olmaktadır. Bilanço düzeltmenin tek yolu varsa geçmiş yıllar karlarının dağıtımının yapılarak ortaklardan olan alacak hesabının kapatılmasıdır.

## **3. Doğrulama (Karşıt İnceleme) Çalışmalarında Karşılaşılan Sorunlar**

YMM Genel Tebliğlerine göre tasdik yapan yeminli mali müşavirlerin doğrulama amacıyla alt firmalar nezdinde karşıt inceleme yapmaları gerekmektedir. Alt firma incelemesi yapıp yapmamak konusunda yeminli mali müşavire serbestlik tanınmış olmakla birlikte, yapılan vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkacak vergi farkından YMM şahsen sorumlu tutulmaktadır. YMM’lik tasdikinden kaynaklanan sorumluluk her ne kadar “kusursuz sorumluluk” esasına göre belirlenmiş olmakla birlikte, YMM’in sorumluluktan kurtulabilmesi ancak usulüne uygun iç ve dış denetim yaptığının kanıtlanması ile mümkündür. Bu yönüyle bakıldığında YMM’lerin sorumluluğu bir “tam kusursuz sorumluluk” değil, deyim yerinde ise

“sınırlı kusurlu sorumluluk” tur. Bu nedenle YMM’lerin yapacakları denetimin şekli ve genişliği sorumluluklarının tespiti yönünden büyük önem taşımaktadır.

YMM’ler işletmenin kendi kayıtları dışında doğrulama çalışmalarını iki şekilde yürütmektedir.

-Vergi daireleri dahil kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi istenmesi,

-Satıcı firma nezdinde car hesap mutabakatı yapılması, karşıt inceleme tutanağı düzenlenmesi veya ilgili YMM’den yazılı bilgi istenmesi,

Satıcının vergi dairesinden bilgi istenmesi durumunda vergi daireleri ya geç cevap vermekte ya da hiç cevap vermemektedir. YMM’lerin birbirlerine bilgi vermesi zorunlu olmadığı için bazı YMM’ler bilgi isteme yazılarına ya hiç cevap vermemekte ya da geç cevap vermektedir. Bu durum dışsal doğrulama çalışmalarını aksatmakta ve YMM’lerin sorumluluğunu ve riskini artırmaktadır.

Bilindiği gibi 27 ve 29 nolu YMM Genel Tebliğlerinde yeminli mali müşavirler tarafından tasdik edilecek işlemlerin gerçeği yansıtmadığının tespiti için alt firma incelemelerinin “karşıt inceleme tutanağı” na bağlanması zorunlu tutulmuş olup, KDV hariç tutarı **2009 yılı için 16 bin** lirayı aşan mal ve hizmet alım faturalarının karşıt inceleme tutanağına bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, her bir fatura tutarı 16.000 lirayı aşmamakla birlikte bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının tutarının **2009 yılı için 48.000 TL**’yi aşması halinde satıcı firma nezdinde karşıt inceleme yapılması, KDV iadesi tasdik işlemlerinde indirilecek KDV’nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımlarının karşıt inceleme tutanağına bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte indirilecek KDV’nin 1/3’ü veya daha fazlasının karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımlarından kaynaklandığı hallerde, karşıt inceleme zorunluluğu kapsamı dışında bırakılan mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV’nin yarısına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karşıt inceleme yapılması ile yetinilecek ve bu durumda %80 oranı aranmayacaktır.

29 nolu Tebliğde kanıt toplama ve denetim yöntemlerinden birinin de karşıt inceleme olduğu ve karşıt incelemenin amacının tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olduğu, ayrıca **tam tasdik** kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacının kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan **matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamak** şeklinde ifade edilmiştir. Tebliğde ayrıca, tam tasdik işleminde sorumluluğun yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin yapılıp yapılmamasından veya hangi aşamaya kadar yapılacağına **tam tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavirin karar vereceği**, yeminli mali müşavirin karşıt inceleme yapılmasını gerekli görmesi halinde karşıt incelemenin 27 ve 29 nolu genel tebliğler çerçevesinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde tam tasdik sözleşmesi kapsamında düzenlenen sözleşmelere ilişkin düzenlenecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi tasdiklerinde yeminli mali müşavire her ne kadar bir serbestlik tanınmış ise de bu serbestlik yeminli mali müşaviri müteselsil sorumluluktan ve disiplin kovuşturmasından kurtarmamaktadır. Bu nedenle tam tasdik sözleşmesi kapsamındaki

tasdik işlemlerinde de yeminli mali müşavirin makul derecede karşıt inceleme ve diğer doğrulama çalışması yapması gerekmektedir.

Söz konusu genel tebliğlerde yapılan açıklamalara göre, düzenlenecek tutanakta yeminli mali müşavirin imzası ve mührü ile nezdinde inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzasının bulunacağı, ayrıca tutanağın düzenleme tarihi ve yerinin belirtileceği, tutanak sayısının fazla olduğu durumlarda en yüksek mal ve hizmet alımlarına ilişkin 10 tutanağın aslının rapora ekleneceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu genel tebliğlerde tutanaklarda bulunması gereken diğer bilgiler geniş bir şekilde açıklanmış bulunmaktadır. Bu tutanakların çok kapsamlı olması nedeniyle bazı firmalarda bir tutanağın düzenlenmesi bir günden fazla zaman almaktadır.

Öteden beri karşıt inceleme tutanaklarında bulunması gereken unsurlar konusunda vergi daireleri arasında farklı uygulama ve algılamalar bulunmaktadır. Bunlardan birisi, "... en yüksek on alıma " ifadesinin ne anlama geldiği konusudur. Bu ifadeyi bazı vergi daireleri en yüksek mal alımı yapılan on satıcı, bazıları ise satıcının kim olduğuna bakılmaksızın fatura büyüklüğü olarak algılamaktadır. GİB'liğinca verilen bir özalgede, "... en yüksek 10 alım ifadesinin (...) ilgili dönemlerdeki **en yüksek tutarlı ve iadeye konu 10 alım** (fatura) bilgilerinin anlaşılması gerektiği" şeklindedir. Bu özalgedeki görüşün genel tebliğ haline getirilmesinde yarar bulunmaktadır. Diğer bir konu da, KDV iadelerinde iadeye konu mal ve hizmetlerin tedarik edildiği bir alt kademedeki firmanın da (imalatçının) indirilecek KDV'nin %80'inin karşıt incelemesinin yapıp yapılmayacağıdır. Mal ve hizmet alımları ile ilgili indirilecek KDV'nin %80'inin karşıt incelemeleri imalatçı firmanın bir alt kademesine kadar yapılmalı, karşıt incelemenin her safhasında nezdinde karşıt inceleme yapan firma veya firmaların indirilecek KDV'sinin %80'ine tekabül eden mal ve hizmetlere ilişkin karşıt inceleme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Aksi takdirde karşıt incelemelerin sonu gelmeyecektir. Örneğin ihracatçı firma aynı zamanda ihraç edilen malı imal etmiş ise alt incelemeler özel bir neden yoksa hammadde alımlarıyla yetinilmelidir. Alt incelemelerde istenecek belgeler ve bilgiler iade konusu mal/hizmet ile sınırlı tutulmalıdır.

Yukarıda yapılan kısa açıklamalardan anlaşılacağı üzere, karşıt inceleme tutanaklarının, yapılan denetim ve tasdik işinin doğruluğunu sağlamaya yönelik bir delil toplama tekniği olduğu sonucuna varılmaktadır. Uluslar arası denetim standartlarında genel kabul gören yaklaşıma göre, iki türlü karşıt inceleme (doğrulama çalışması) söz konusudur. Bunlardan birisi, yazılı **olumlu (açık) teyit**, diğeri ise **olumsuz (kapalı) teyittir**. Olumlu teyitte (açık teyit), karşı taraftan teyidi isteyen belirtiği durumlar hakkındaki bilgilerde mutabık olduğunu bildirilmesi veya bilgi için boşluk bırakılan alanın doldurulması istenir. Bu yöntemde, bilgi talep edilen tarafın teyit isteğindeki bilgiyi doğrulamadan cevaplama riski bulunmaktadır. Olumsuz dış teyitte (kapalı teyit), karşı taraftan teyidi isteyen belirtiği durumlar hakkındaki bilgilerde sadece kabul etmediği hususları cevaplandırması istenir. Olumsuz dış teyit isteği cevaplandırılmadığı takdirde, incelemeyi yapan ilgili tarafların teyit isteğini aldıklarını ve teyit isteğindeki bilginin doğrulandığının kesin kanıtı olmadığı kabul edilir. Bu nedenle, olumsuz dış teyit isteklerinin kullanımı olumlu dış teyit isteklerinin kullanımından daha az güvenilir kanıt sağladığından olumsuz dış teyit isteğinin kullanımına

ek olarak, diğerk maddi doğrulama tekniklerinin de dikkate alınması gerekir. Bununla birlikte, olumlu ve olumsuz teyit istekleri birlikte de kullanılabilir.

Söz konusu genel tebliğlerde belirtildiği şekilde düzenlenmesi istenen karşıt inceleme tutanaklarının bizzat yeminli mali müşavirler tarafından yerine getirilmesi fiilen imkansızdır. Şöyle ki, satıcı firmanın herhangi bir riskli mükellef olup olmadığı, nezdinde tasdik işlemi yapılacak mükellefin işlem hacmi dikkate alınmadan, sadece fatura tutarına bakılarak karşıt inceleme yapılmasının amaca uygun olmadığı açıktır. İndirilecek KDV'nin %80'ininden fazlasının tutanağa bağlanması bir yeminli mali müşavirin duruma göre aylarca il il dolaşarak karşıt inceleme yapmasını gerektirebilmektedir. Bu durum karşısında bir yeminli mali müşavirin birkaç mükellefin dışında mükellefe hizmet vermesi imkansız hale gelecek ve bürosunda yardımcı personel çalıştırmasına da gerek kalmayacaktır. Böyle bir durum ülkemizde yeminli mali müşavirlik kurumunun hukuken olmasa bile fiilen kaldırılması anlamına gelmektedir. Oysa, uluslar arası denetim standartlarında yapılan denetimin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belgelendirilmesi denetçi tarafından bizzat yapılacak karşıt incelemelerle değil, yukarıda belirtilen açık veya kapalı teyit yazıları ile gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, karşıt inceleme sırasında tutanakta yer alması gereken bilgilerin azaltılması yanında bazı satıcı firmalar nezdinde karşıt inceleme yapılması zorunluluğu kaldırılmalıdır.

Özellikle KDV iadesi tasdik raporlarının vergi dairelerince VEDOP kayıtları ve Ba/Bs formları değerlendirilmek suretiyle detaylı bir şekilde incelendiği dikkate alındığında, yeminli mali müşavirlerce yapılacak karşıt incelemenin makul bir sayıya ve orana çekilmesi gerekir. Bu kapsamda KDV iade işlemlerinde bir satıcıdan belli bir dönemde yapılan alımların toplamının 50.000 TL'nin üzerinde olması halinde karşıt inceleme yapılmalı ve karşıt inceleme oranı %80'den %50'ye çekilmelidir.

Bu kapsamda, devletin çeşitli kurumları tarafından sürekli denetim altında tutulan;

- a) İMKB'ye kayıtlı mükellefler,
- b) Büyük Mükellefler Vergi Dairesine kayıtlı mükellefler,
- c) Kamu kurumu niteliğinde olup olmadığına bakılmaksızın elektrik, su, doğalgaz dağıtımı ile telekomünikasyon hizmeti veren mükellefler,
- d) Akaryakıt dağıtım ve rafineri şirketleri,
- e) Bankalar, finansal kiralama şirketleri, factoring ve sigorta şirketleri,
- f) Birinci el araç alım satımı ve imalatı ile uğraşan işletmeler,
- g) Hava, demir ve deniz yolu ile havaalanı işletmecileri,
- h) Tütün ve alkollü içki imalatçıları ile bunların dağıtıcıları ve bayilerinin tütün ve alkollü içki satışlarına ilişkin işlemleri,
- i) Vergi tevkifatlı faturalar,

j) Yıl içerisinde aynı YMM tarafından en az 3 kez olumlu tutanak düzenlenmiş satıcılar,

**özel bir neden** olmadıkça karşıt inceleme kapsamından çıkarılmalı ve cari hesap mutabakatı gibi diğer doğrulama yöntemleri ile yetinilmelidir.

Diğer taraftan, yeminli mali müşavir tarafından gelir/kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi bulunan firmalar nezdinde yapılacak karşıt incelemelerde, tasdik sözleşmesi bulunan yeminli mali müşavir tarafından **bilgi** verilmesi zorunlu hale getirilmelidir. Ancak, bilgi veren yeminli mali müşavirin sorumluluğu sadece verilen bilginin kapsamı ile sınırlı olmalıdır. Gerek mükellefin defterini tutan mali müşavir gerekse mali tabloları ve vergi beyannamesini tasdik eden YMM ilgili mükellefin düzenlediği faturanın doğruluğundan belli ölçüde sorumlu tutulmalıdır. Sahte faturadan sadece bu belgeyi kullanan meslek mensubundan ziyade, sahte faturayı düzenleyen mükellefin muhasebecisi veya müşaviri sorumlu olmalıdır.

#### **4.Kod Listeleri Uygulaması Sorunu**

Gerek vergi mükellefleri gerekse YMM'ler kod listesi uygulamasından şikayetçidir. Kod uygulamasından en çok zarar gören firmalar arasında KDV iadesi alan firmalar ile inşaat işi yapan firmalardır. Özellikle taşeronluk yapan alt yükleniciler belli bir süre sonra işlerini terk etmektedir. Vergi dairesi adresinde bulamadığı firmadan mal veya hizmet satın alan firmaların öncelikle KDV indirimlerin reddedilmektedir. Bu uygulama seri şekilde yazılan vergi tekniği raporlarına ya da yoklama memurlarının tespitine dayandırıldığı için hukuksal yönden eksiklikler içermektedir. Yasal dayanağı olmayan bu uygulama ile hukuk ihlallerine neden olmaktadır. Vergi idaresinin mükellefleri risk gruplarına ayırması ve bu hakkı kendinde görmesi belli sınırlar içinde kabul edilebilir.

Öncelikle idarenin her türlü eylem ve tasarrufunun yargı denetimine tabi olduğu ilkesi gereği, idare mükellefe kod listelerine alınacağı konusunda gerekçeli bir yazı yazılmalı ve mükellefe bu idari işleme karşı dava açma veya düzeltme hakkı verilmelidir. Ayrıca, söz konusu listelere giren mükelleflerin hangi koşullarda bu listelerden çıkarılacağı açıklığa kavuşturulmalıdır. Mevcut uygulamada soyut ifadelerle mükellefler kolaylıkla kod listelerine alınabilmekte ancak bu listelerden çıkmak hemen hemen imkansız bulunmaktadır. Keza, idarenin "koddan çıkarılanlar listesi" tuttuğu konuşulmaktadır. Mükelleflerin kod listelerinden çıkarılması konusunda YMM'lerce düzenlenecek özel amaçlı raporlardan da yararlanılmalıdır.

#### **5.Randıman Hesabının Yapılmasında Karşılaşılan Sorunlar**

Her maliyet oluşumunda olduğu gibi inşaat işlerinde de bir randıman hesabı yapmak mümkündür. İnşaat giderleri içinde yer alan demir, çimento, akaryakıt, kereste, tuğla, kum, çakıl vb. malzemelerin ne miktarda kullanılması gerektiği kesin olmasa bile **yaklaşık olarak** hesaplanabilir. Projede belirtilen betonun dozu ve hacmi (metreküp) dikkate alınarak, kullanılması gereken çimento, kum ve çakıl miktarını hesaplamak mümkündür. Bu nedenle bütün işletmelerde **stok modülünün kullanılması mecburi** hale getirilmelidir.

İşletmeler dönem sonlarında kullanılan malzemelerin yapılan işlere dağıtımında da gereken özen ve dikkati göstermek durumundadır. Aksi halde (A) işi için kullanılan demir (B) işine hataen yazılsa bile, dönem kazancını etkileyebileceği için vergi incelemelerinde eleştiri konusu edilebilir.

Biten inşaatlarla ilgili olarak yapılacak işlerden birisi de, biten inşaatın arta kalan hurda ve malzemelerin değerlendirilmesidir. Pek çok işletme buna dikkat etmemektedir. Örneğin, taahhüt işinde kullanılan kalıplar konut inşaatında veya diğer bir taahhüt işinde kullanılmaktadır.

Mükellefler her iki inşaatın da aynı işletmeye ait olduğunu düşünerek yapılan bu malzeme devrinde yasal olmayan bir yön görmemektedirler. Oysa, biten taahhüt işinin geliri o yıl yeni inşaatına başlanılan inşaatın geliri ise belki üç yıl sonra beyan edilecektir. Böyle bir durum her inşaat işinin maliyetinin ve dönem kazancının doğru hesaplanmasına imkan vermez.

Biten inşaatlarda arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi konusunda şu hususlar göz önünde tutulmalıdır:

- Arta kalan malzemelerin diğer şantiyelere taşınması halinde, hiç kullanılmamış olanların fatura bedeli veya maliyet bedeli üzerinden biten inşaat giderinden çıkartılarak kullanılmak amacıyla götürüldüğü inşaat maliyetine yazılmalıdır.

- Kullanılmış olup diğer işlerde de kullanılacak olan inşaat malzeme ve artıkları emsal bedeli ile biten inşaat giderinden çıkartılarak diğer inşaatın giderine veya stok hesaplarına alınmalıdır.

- İnşaat artıklarının satılması halinde elde edilen gelirin 649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alınmalı, satış bedelinin yüksek olmadığı durumlarda artıkların maliyet bedeli kesin olarak hesaplanamıyorsa, maliyet bedelinin ilgili olduğu inşaat maliyetinden çıkartılmaması veya satış bedelinin maliyet bedeli olarak dikkate alınması uygun olabilir.

Kullanılmadan satılması gereken malzemeler ilgili inşaat maliyetinden çıkartılarak 157-Diğer Stoklar hesabına veya 153-Ticari Mallar hesabına, daha sonra kullanılması düşünülüyorsa 150-Stoklar hesabına alınmalıdır.

### **III-İnşaat Sektörünün Tasdik Denetiminde Karşılaşılan Vergi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar**

#### **1.İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerinde Ortak Kullanım Alanı Sorunu**

İndirimli orana tabi konut satışlarında yüklenilen KDV'nin hesabında bazı ortak kullanım alanlarının (yüzme havuzu, çocuk parkı, bahçe düzenleme, çim ekimi, spor alanı, alış veriş merkezi, otopark, kuyu açılması, su arıtma tesisi, elektrik trafosu, v.b.) dikkate alınmaması gerektiği yönündeki GİB'lığı öznelgeleri Kanunun özüne ve sözüne aykırıdır.2 Mütemmim cüz niteliğindeki yapıların satılan malın (taşınmazın) maliyeti içinde değerlendirilmesi, ancak eklenti niteliğindeki ( buzdolabı, bulaşık makinesi v.b.) demirbaşların taşınmazın maliyetinden ayrı olarak değerlendirilmesi ve %18 oranında KDV'ne tabi tutulmalıdır. Bununla birlikte 150m2'nin hesabında ortak kullanım alanlarından konuta isabet eden kısmın da dikkate alınması gerekir. Bununla birlikte alış veriş merkezi, spor merkezi gibi konut alanının tespitinde dikkate alınması mümkün olmayan bağımsız nitelikteki yapılara ait yüklenilen KDV'nin iade edilecek KDV hesabına alınmaması, bu gibi ortak alanların ayrı fatura ile %18 oranında KDV'ne tabi tutulması daha doğru bir yöntem olabilir.

#### **2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Mal Sahibine Trampa Hükümleri Çerçevesinde Fatura Düzenlemesi ve KDV Hesaplaması Sorunu**

---

2 GİB İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.5.2009 tarih ve GİB.4.35.17.01/KDV:02-2466/1085 sayılı özelgesi

Danıştay'ın yüzlerce aleyhte kararına rağmen kat karşılığı inşaat işlerinde halen 30 nolu KDV Genel Tebliği uygulamaya yön vermektedir. Tebliğde kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin trampa niteliğinde sözleşmeler olduğu, kat karşılığı sözleşmesi kapsamında faaliyet gösteren müteahhitlerin mal sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplamaları gerektiği belirtilmektedir. Danıştay ve Yargıtay ise söz konusu kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin trampa sözleşmesi niteliğinde olmadığı, bu sözleşmelerin karma tip (sui generis) sözleşmeler olduğu görüşündedirler.

Mal sahibine ait daire veya dükkanların arsası mal sahibine ait olduğuna göre, ortada bir daire veya dükkan tesliminden söz edilemez. Taşınmaz hukukunda üst (bina) arzın (arsa veya arazinin) hukuki durumuna tabidir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhidin arsa sahibine verdiği şey daire veya dükkan değil, inşaat hizmetidir. Diğer bir ifade ile ortada mal teslimi değil hizmet ifası bulunmaktadır. Bu nedenle müteahhidin arsa sahibine verdiği hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekir. BKK ile 1 sayılı Listede yapılacak bir değişiklikte, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında 150 m2'nin altındaki konut inşaatı hizmetlerinde KDV'nin %1 olarak düzeltilmesi uygun olacaktır.

### **3.Mevduat Faizi ve Kur Farkı Gelirlerinin Durumu**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanların, işin devamı süresince elde ettikleri hakedişler (istihkaklar) ve yaptıkları giderler nedeniyle, her yıl itibariyle kar-zarar beyanında bulunmayacakları hususunda (Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesindeki özel hüküm nedeniyle) herhangi bir tereddüt olmamasına karşın, aynı işin sürdürülmesi sırasında bu istihkakların tahsil edilip bankada vadeli ya da vadesiz mevduat olarak değerlendirilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerini her yıl itibariyle beyan edilip edilmeyeceği konusunda farklı görüşler vardır. Aynı şekilde, hakedişlerini döviz ya da dövize bağlı olarak alan inşaatçı firmaların, hakedişin tahakkuk ettiği tarih ve ödeneceği tarih arasında kur artışından doğan farkın da, her yıl itibariyle mi beyan edileceği yoksa yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir geliri olarak mı nitelendirileceği tartışmaya konu ikinci durumdur (3[1]).

İnşaat işinden tahsil edilen hakediş bedelinin gerek mevduat faizi ve repo şeklinde gerekse menkul kıymet (Hazine bonosu, devlet tahvili, yatırım fonu katılma belgesi gibi) satın alınmasının esas amacı paranın değerini enflasyon karşısında korumaktır. Kur farkları ise özellikle dövizle ödenen kamu ihalelerinde, hakediş tarihi ile paranın ödenmesi tarihi arasında geçen süreden kaynaklanmaktadır.

#### **a)Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde, ticari kazancın özsermaye kıyaslanması yöntemiyle belirlendiği, faiz gelirinin özsermayenin bir unsuru olduğu, faiz gelirlerinin, muhasebe tekniği olarak ayrı hesaplarda izlenmesi gerektiği ve dönemsellik ilkesi gereği, yıllara yaygın inşaat işi yapanlarda da banka faizi gelirlerinin yıllık esasına göre beyan edilmesi gerektiği görüşünde olduğunu açıklamıştır. (4[2])

Maliye Bakanlığı özelgesinde, faiz gelirlerini esas işin bitimi beklenmeden beyan edilmesi halinde inşaat işine ait ödenen faiz giderlerinin de dönem gideri veya zararı olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklindeki görüşe itibar etmemiş ve bu konuda şu görüşleri ileri sürülmüştür.

---

3[1] Şükrü KIZILOL, "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Gelirleri", **Yaklaşım**, Sayı: 17, s. 5

4[2] KIZILOL, a.g.m. s. 5 (Maliye Bakanlığının 24.12.1984 ve 22123 sayılı özelgesi)



"Bilindiği üzere, inşaat işi için alınan kredi faizleri inşaat maliyetinin bir unsurudur. Kaldı ki alınan kredi karşılığı ödenen faizler karşı kurumda o yılın geliri olarak beyan edilmekte ve vergilenmektedir. Şirketinizce alınan faiz gelirleri ise ödemeyi yapan banka tarafından aynı yılda gider yazılmakta, buna karşılık şirketinizce gelir yazılması inşaatın bitimine ertelenmektedir. Bu durumda gelirin yıllık olması ilkesine aykırıdır. Çünkü faiz geliri özsermayenin bir unsurudur.

Nitekim, vergi kanunlarımıza göre; yıllara yaygın inşaat işi yapan bir kurum, inşaat için satın aldığı bazı malzemeyi veya inşaat işinde kullandığı bazı makinaları inşaatın bitiminde önce satması halinde, bu satımdan elde ettiği karı (veya zararı) yılın kazancı olarak beyan etmek zorundadır."

Özelgedeki görüşlere katılmak elbette mümkün değildir. Yıllara yaygın inşaat işlerindeki **"özel vergilendirme rejimi"** ni göz önüne almadan genel esaslara göre yapılacak değerlendirmelerle doğru bir sonuca varılamaz. Mükellefin aynı dönemdeki finansman giderini dönem gideri kabul etmeyip faiz gelirini dönem geliri kabul etmenin hiç bir mantıklı ve doğru yanı yoktur. Bankadan elde edilen faiz gelirini banka tarafından gider yazıldığı gibi, bankaya ödene faiz ve komisyonlar da bankaca gelir yazılıp beyan edilmektedir. Ayrıca inşaat malzemelerini satanlar da elde ettikleri gelirleri dönem geliri olarak beyan etmektedirler.

Maliye Bakanlığının döviz olarak tahsil edilen hakedişlerden kaynaklanan kur farkının KDV'ne tabi olmadığı şeklinde özelge düzeyinde açıklamaları vardır. Ancak, 105 nolu KDV Genel Tebliğinde kur farklarının vade farkı niteliğinde olduğu ileri sürülerek, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile **bedelin tahsil edildiği tarih** arasında ortaya çıkan lehe kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacağı, bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.<sup>5</sup> Tebliğde kur farkına ilişkin KDV ödeme tarihine ertelendiği halde, bazı meslek mensupları kraldan çok kralcı rolü ile dönem sonu kur değerlemelerine de KDV'li fatura düzenlettirme eğilimindedir.

#### **b) Danıştay'ın Görüşü**

Konuyla ilgili olarak Danıştay'a yansıyan bir olayda, yıllara yaygın inşaat işinden dolayı döviz olarak elde edilen avans ve istihkak bedellerinin bankalarda değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkı ve faiz gelirlerinin GVK'nun 42. maddesi uyarınca yıllara yaygın inşaat işinin hasılatına dahil edilerek, işin bitiminde kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiğine karar verilmiştir. Karar gerekçesi şöyledir: (6[3])

*"Uyuşmazlık, yıllara yaygın inşaat işi yapan Davacı Anonim Şirketin sözleşme gereği yabancı para cinsinden elde ettiği istihkak bedellerini bankada tutması nedeniyle oluşan kur farkı ve faiz gelirinin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin hasılatı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi uyarınca işin bittiği yılın geliri mi sayılacağı, yoksa inşaat işi ile ilgilendirilmeyip dönem kazancı olarak mı beyanı gerektiği konusuna ilişkin bulunmaktadır.*

Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. Her vergi kanunda o verginin doğumu için gerekli olan olayda ve hukuki durumlar tarif ve tespit edilmiştir. Gelir Vergisi Kanun'unun 42 nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." denilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onrama işinde vergi alacağı, inşaat işinin bittiği yılda doğar. Olayda yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hakedişlerin bankalarda durması sonucu TL. değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarını, inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında hak edişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun

<sup>5</sup> 105 nolu Tebliğ 30.6.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.  
6[3] Danıştay 4. Dairesinin 8.6.1994 gün ve E: 1994/581; K: 1994/3495 sayılı Kararı

sonucu olarak da hakedişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesapla ilişkilendirilmesi başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte gözönünde tutulmasının kabulü gerekir.

Yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan sarfedilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz geliri, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde sayılamayacağından, inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibariyle vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmesi yerinde görülmemiştir. Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kar ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibariyle vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi gereğidir. Bu yüzden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

Danıştay'ın yukarıda belirtilen kararına karşı vergi dairesince yapılan düzeltme talebi de aynı gerekçelerle reddedilmiştir. (30.5.1995 gün ve E: 1994/4989; K: 1995/2383)

Birden fazla yıllara yaygın inşaat işinde her işin parasının ayrı ayrı izlenmesi ve nemalandırılması mümkün değildir. İşletmenin "kasa"sı bir havuz gibidir. Bütün kaynaklardan gelen paralar burada toplanır ve buradan harcanır. Böyle bir durumda devam etmekte olan işlerden elde edilen paranın izini sürmek oldukça zordur. Ancak ortak genel giderlerin dağıtımında kullanılan hasılat ölçüsü burada da kullanılabilir.

Bizim bu konudaki önerimiz, yıllara yaygın inşaat işlerinde, avans ve hakediş gelirlerinin bankalarda nemalandırılması sonunda elde edilen mevduat ve repo faizleri ile kur farklarının hangi inşaat işine ait olduğu kesin olarak belliyse o inşaat işinin gelirine yazılmasıdır. Kesin bir belirleme yapılamıyorsa cari dönemin geliri olarak beyan edilmelidir.

#### **4.Yurt Dışında Yapılan İnşaat Ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnanın Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar**

##### **a)Genel Olarak**

KVK'nın 5/1'nci maddesinin (h) alt bendine göre, "yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar" hiçbir koşula bağlı olmaksızın (yurt dışında vergi ödenip ödenmediğine bakılmaksızın) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 1 nolu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; **yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi** gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, **buna**

**bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılınsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.”**

Kanunda yurt dışında yapılan teknik hizmetlerden elde edilen kazanç istisnasından yararlanmak için yurt dışında bağımsız bir işyeri veya kanuni temsilci bulundurulmasına ilişkin açık bir hüküm olmamakla birlikte, söz konusu istisna kazancın fiilen yurt dışında elde edildiğinin ispatı mükellefe aittir. Bu nedenle teknik hizmet niteliğindeki kazançların yurt dışında elde edildiğini göstermek üzere, işi yapan teknik elemanların yurt dışında makul bir süre bulunduğu ve ücretlerinin yurt dışından ödendiğinin veya teknik hizmetlerin yurt dışından sağlandığının kanıtlanması gerekmektedir. Yurt dışında bir işyerinin varlığı, söz konusu işin fiilen yurt dışında yapıldığını gösteren önemli bir karinedir. Yurt dışında bir işyeri bulunmayan, işin yapılması amacıyla yurt dışına teknik eleman göndermeyen veya bu tür bir hizmetin yurt dışından temin edildiğini kanıtlayamayan bir mükellefin söz konusu kazanç istisnasından yararlanması mümkün değildir.

Öte yandan, yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu **geçici vergi** matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

**b)Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisnadan Yararlanmak İçin Kazancın Türkiye’ye Getirilmesi Zorunlu mudur?**

Yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için elde edilen kazancın Türkiye’ye getirilmesinin veya muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesinin zorunlu olup olmadığı konusunda tereddüt gösterilmektedir. 1 nolu Tebliğde, “bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların **Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır**. Söz konusu kazançların Türkiye’de **genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi** istisnadan yararlanılması için yeterlidir.” Denilmektedir. Tebliğdeki ifadeden yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye’deki sonuç hesaplarına intikal ettirilmemesi halinde söz konusu istisnadan yararlanılamayacağı anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın anlayışına göre, yurt dışındaki şube veya şantiyenin bilançosunun merkezin bilançosu ile konsolidasyonu zorunlu değil, sadece sonucunun merkezin mali tablolarına yansıtılması yeterlidir. Bu anlayış bilançonun tekliği ilkesine aykırıdır.

Tebliğde ayrıca, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre **hesap döneminin kapandığı tarih** itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucunun, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilmesi, bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisinin olmayacağı, faaliyette bulunan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesinin yeterli olduğu belirtilmiştir.

Yurt dışında elde ettiği kazancı Türkiye’deki sonuç hesaplarına intikal ettirmeyen bir mükellef hakkında cezalı vergi tarh edilmesi, her ne kadar tebliğde genel sonuç hesabına intikalin gerekli olduğu belirtilmekle birlikte, kanunda sonuç hesabına intikalin zamanı

konusunda açık bir hüküm bulunmadığını belirtmek isteriz. ( Örneğin, yurt dışı iştirak kazançları istisnasında iştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.) Sonuç hesabına intikal ettirilmeyen kazanç unsurunun bir vergi incelemesi sonucunda tespit edilmesi halinde, söz konusu kazanç sonuç hesabına intikal ettirilmiş ve vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek olduğundan, bu takdirde de kayıt ve beyan dışı bırakılan kazancın istisnadan yararlandırılması gerektiği söylenebilir. Usule ilişkin bir noksanlık teşvik amaçlı bir istisna hükmünden yararlanmaya engel olmamalıdır. Bu açıklamalarımızdan yurt dışı inşaat işlerinden elde edilen kazançların kazancın elde edildiği, yani kazanca tasarruf edilebildiği dönemde Türkiye'deki sonuç hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediğinin önemi yoktur şeklinde anlaşılmalıdır. Söz konusu kazançlar mutlaka Türkiye'deki sonuç hesaplarına zamanında intikal ettirilmelidir. Yurt dışında elde edilen kazancın şirket ortaklarının özel hesaplarına intikal ettirildiğinin tespit edilmesi halinde, şirket kazancının ortaklara fiilen kar payı olarak dağıtıldığı kabul edilerek, ayrıca GVK'nın 94 ve KVK'nın 15 ve 30'ncü maddelerine göre vergi ziyayı cezalı gelir/kurumlar vergisi tevkifatı yapılmasını gerektirir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir.

### **c)Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşinin Tamamlanmasından Sonra Ödenen Faiz ve Kur Farklarının Durumu**

Yurt dışında ihalesi alınan bir işte kullanılmak üzere alınan bir krediye ait faiz ve kur farkının yurt dışındaki işin maliyetine kaydedilmesi gerektiği açıktır. Ancak, iş tamamlandıktan sonra ödenen faiz ve kur farklarının ne şekilde kaydedileceği tereddüt konusudur. 1 nolu KVK Genel Tebliğinde, “yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.” İfadelerine yer verilmiştir. Yurt dışında harcanan kredi kadar bir hasılatın Türkiye'ye getirilmesi halinde söz konusu krediye ilişkin faiz ve kur farkı Türkiye'de gider yazılabilecektir. Tebliğdeki koşulun yerine getirilmesi hemen hemen imkansızdır. Alınan kredi kadar kar elde edilmesi mümkün olamayacağından yurt dışındaki işler nedeniyle alınan kredilere ait faiz ve kur farklarının KVK'nın 5/3'ncü maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ödenen faiz ve kur farkının Türkiye'de gider yazılacak kısmı Türkiye'ye getirilen kazanç kısmıyla sınırlı olacaktır. Örneğin, 1 milyon TL kredi için ödenen 50.000 TL faizin 20.000 TL'si iş tamamlandıktan sonra ödenmiş ise 20.000 TL faizin gider yazılabilmesi için Türkiye'ye kullanılan kredinin %40'ı olan 400 bin TL kazancın getirilmiş olması gerekmektedir. Türkiye'ye getirilen istisna kazanç tutarı 100 bin TL ise, ödenen 20 bin TL faizin 15 bin TL'lik kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

### **d) Merkez ve Yurt Dışı Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi**

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

1 nolu KVK Genel Tebliğinde, Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen para hareketlerinden doğan alacak ve borçların gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı belirtilerek, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmadığı ifade edilmiştir.

Yurt dışındaki şantiyelere gönderilen avans niteliğindeki paraların gerçek bir borç ve alacak niteliği taşımadığı doğru olmakla birlikte, ayrı vergilendirme rejimlerine tabi işletmeler arasındaki borç alacak ilişkisinde KVK'nın 5/3'ncü maddesindeki kuralın göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Mükellefin yurt dışındaki şantiyesine gönderdiği borç para (avans) kendi parası ise transfer fiyatlandırması hükümleri de göz ardı edilerek faiz veya kur farkı hesaplanmaması kabul edilebilir. Ancak, gönderilen para bir kredi kurumundan temin edilmiş ise söz konusu kredi için ödenen faiz ve kur farkının yurt dışındaki şantiye veya şubenin hesabına kaydedilmesi gerektiği görüşümdedir.

#### **e)Geçici Olarak İhraç Edilen Makine Ve Teçhizatın Türkiye'ye İthalinde Değerleme ve Amortisman İşlemleri**

1 nolu KVK Genel Tebliğinde, "tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatların, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verileceği; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulamasının kaldığı yerden devam edeceği" belirtilmiştir. Ne amortisman teorisinde ne de Vergi Usul Kanunu'nda amortisman ara verme durumu vardır.

Yurt dışındaki şantiye veya şubeye geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın üçüncü bir firmanın kullanımına tevdi edilmesi arasında bir fark yoktur. Söz konusu makine ve teçhizat mükellefin bilançosunda yer almaya devam ettiğine göre, amortisman ayrılmasında da bir sakınca olmamalıdır. Amortismanın merkez hesaplarında gider yazılması halinde amortisman giderinden az olmamak üzere kira geliri tahakkuk ettirilmesi veya amortisman giderinin yurt dışındaki işin maliyetine kaydedilmek üzere dekont düzenlenmesi olayın mahiyetine daha uygun düşmektedir.

Öte yandan yurt dışına geçici ihraçla gönderilen ancak daha sonra kesin ihraca dönüşen ve yurt dışında bırakılan veya kesin ihraca dönüşen makinelerin satışından elde edilen karlar ile yurt dışında elde edilen makine kira gelirleri söz konusu istisna kapsamında değildir.

## 5. Zarar Beyan Eden Mükelleflere 2003 ve Önceki Yıllara Ait Fon Payının İade Edilmemesi Sorunu

2003 yılına ait fon paylarının mahsup ve iadeye konu edilemeyeceğine ilişkin 4842 Sayılı Kanunun Geçici 1.maddesinin “... **bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz**” bölümünü, Anayasa Mahkemesinin 20.03.2008 tarih ve E:2004/94; K:2008/83 sayılı Kararıyla, “**tevkif suretiyle alınan vergiler üzerinden hesaplanan fon payları ile stopaja tabi gelir elde etmemiş ve 2003 yılı gelirini 2004 yılında beyan edecek mükellefler arasında farklılık yaratıldığı**” gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının uygulaması ile ilgili olarak yayımlanan 13 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde, söz konusu fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olarak verilen yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan **gelir ve kurumlar vergisi tutarının %10'unu aşmayan kısmının** mahsup ve iadesinin mümkün olduğu, %10'unu aşan kısmının ise gider veya maliyet yazılması gerektiği belirtilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı ise, 2008 yılında yıllara yaygın inşaat işinden zarar beyan eden ve 2003 yılında kesinti suretiyle ödenen fon payının iadesini talep eden bir inşaat şirketine gönderdiği yazıda, “... 2003 yılı vergilendirme dönemine ilişkin olup daha önce mükelleflerce ödenen ancak mahsup ve iadeye konu edilmeyen fon payı tutarlarının ilgili döneme ilişkin olarak verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tutarının %10'unu aşmayan kısmının mahsup ve iade edilebileceğini, 2003 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde **hesaplanan kurumlar vergisinin bulunmaması durumunda**, 4842 sayılı Kanunun geçici 4'ncü maddesinde yer alan %10'luk oranın değerlendirilebilmesinin mümkün olmadığı gibi fon payı tutarının herhangi bir şekilde mahsup veya iadesinin de mümkün bulunmadığını, öte yandan, kar ve zararı 2003 vergilendirme döneminden sonra tespit edilerek beyan edilecek yıllara sari inşaat ve onarma işleriyle ilgili fon payının işin bittiği yıla ilişkin olarak verilen yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin %10'una kadar olan kısmının mahsup ve iadeye konu edilebilmesinin mümkün bulunmadığını, 2008 yılı hesap döneminde iadesi talep edilen fon payının ilgili yıl **kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinin bulunmadığı gerekçesiyle mükellefin** mahsup talebinin yerine getirilemeyeceğini belirtmiştir.

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yazısından mükellefin beyan ettiği kazanç yoksa fon payının iade edilemeyeceği, ancak mükellefin **kazanç beyan etmiş olması** halinde ödenen fon payının hesaplanan verginin %10'una kadar olan kısmının mükellefe iade edilebileceği, %10'unu aşan kısmın ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı sonucu çıkmaktadır. Bir hukuk devletinde böyle bir mantık olabilir mi? Fon payı gelir üzerinden alınan bir tür vergidir. Gelir doğmamış ise ortada ödenmesi gereken vergi de fon payı da doğmaz. Kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerin tamamı zarar durumunda mükellefe iade edilir. Bu durum Türk Vergi Sisteminde öteden beri var olan bir kuraldır. Anayasamızın 73. Maddesindeki “ödeme gücü ilkesi” de bunu gerektirir. (GVK; Md:121,KVK Md:34) Zarar beyan eden mükellefe iadenin yapılamayacağı tezinin hiçbir haklı ve mantıklı nedeni yoktur. Zarar beyan eden mükellefe kesinti yoluyla ödenen gelir/kurumlar vergisinin tamamı iade edildiğine göre aynı şekilde fon payının da mükellefe iade edilmesi kanun gereğidir.

4842 sayılı Kanunun geçici 4. Madde hükmü, geçici 1. Maddenin Anayasa Mahkemesince iptal edilmesi nedeniyle fiilen ve hukuken geçersiz hale gelmiştir. Şöyle ki, **geçici 4. Madde hükmü iptal edilen geçici 1. Madde hükmüne “gönderme” yapmaktadır. Gönderme yapılan kanun hükmü ortadan kalktığına göre**, geçici 1. Madde hükmü halen yürürlükteymiş gibi yorumda bulunmanın hiçbir haklı ve geçerli tarafı yoktur. Geçici 4. Maddede aynen şöyle denilmektedir: “ *Bu Kanunun Geçici 1.maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin 1.1.2004 tarihinden sonra verilen ve 31.12.2004 tarihinden önce sona eren özel hesap dönemlerine ilişkin olarak verilecek yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının %10’unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır.*” Anayasa Mahkemesinin geçici 1. Maddesindeki “**ödenen fon payının mahsup ve iadeye konu olmayacağına**” ilişkin hükmünün iptali ile ortada “**geçici 1.madde uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon payı**” kalmadığına göre, hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarının %10’unu aşan kısmından da söz edilemez. Bu nedenle, Anayasa Mahkemesinin yukarıda sözü edilen kararı uyarınca 2003 ve önceki yıllarda kesinti suretiyle ödenen fon payının her hal ve takdirde mükellefe iade edilmesi ve geçici 4. Maddenin işlevsiz kaldığının kabulü gerekmektedir. Diğer bir anlatımla, bir kanun hükmünün atıfta bulunduğu eski kanun hükmü ortadan kalkmış ise daha sonra çıkarılan ve önceki kanuna atıf yapan kanun hükmü de hukuken ortadan kalkar.

Sonuç itibarıyla, 4842 sayılı Kanunun geçici 1. Maddesindeki, “ *bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz*” ibaresi Anayasa Mahkemesinin 20.03.2008 tarih ve E:2004/94; K:2008/83 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Anılan Kanuna daha sonra 5228 sayılı Kanunla eklenen geçici 4. Maddedeki “... *bu kanunun geçici 1. Maddesi uyarınca mahsup ve iadeye konu olmayan fon paylarının (...) verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarının %10’unu aşan kısmı beyannamenin verildiği döneme ilişkin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır*” hükmü, gönderme yapılan geçici 1. Madde hükmünün Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiş olması nedeni ile hukuken geçersiz hale gelmiştir. Bu konudaki iade taleplerinin ret edilmesi durumunda yargı yoluna başvurulmasını önermekteyim.

## **6.KDV Tevkifatından Kaynaklanan İade Sorunları**

KDV sistemimizde sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi verilmesi uygulaması bir **vergi güvenlik müessesesi** olarak Kanunda yer almıştır. Ancak, son yıllarda bazı mal ve hizmet işlemlerindeki KDV tevkifatı yaygınlaştırılarak sistemin önemli bir unsuru haline getirilmiştir. Kamu kurum ve kuruluşları ile bazı mükelleflere karşı yapılan inşaat ve onarma işleri 2003 yılından itibaren KDV tevkifatı kapsamına alınmıştır.

### **a)Yapım İşlerinde Tevkifat Oranı**

Yapım işlerinde 1/3 oranında KDV tevkifatı uygulanmaktayken, 99 nolu KDV Genel Tebliği ile 14.7.2006 tarihinden itibaren bu oran 1/6’ya indirilmiştir. 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işleri için 11.7.2006 tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda KDV tevkifatı kaldırılmıştır. Buradaki ihale kavramından, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanılarak yapılması durumunu anlamak gerekmektedir. Ancak, 30.4.2006 tarihinden önce ihalesi tamamlanmış inşaat hak edişlerinden tevkifat

yapılmazken, bu işlerle ilgili olarak daha sonraki tarihlerde alt taşeronluk sözleşmesi yapılması halinde taşeronlardan 1/6 oranında tevkifat yapılacaktır.7

### **b)Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetlerinde KDV Tevkifatı**

KDV tevkifatı uygulanmasında yapım işleri; 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, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde tevkifatın danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, yükleniciler tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait katma değer vergisi üzerinden yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde tevkifat yapılması gerekir. Alt yüklenicilere tevkifat uygulanması, yukarıda sayılan kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Yapım işi ile birlikte ifa edilmeyen ve bağımsız olarak gerçekleştirilen proje, etüd, harita, kadastro gibi hizmetler danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilecek ve yalnız olarak ifa edilen bu hizmetlerin taşeronlara devredilmesi aşamalarında tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak bu hizmetleri yukarıda belirlenen kurum ve kuruluşlara doğrudan yapanlardan ödemeyi yapanlarca ( ihale makamlarınca) ½ oranında KDV tevkifatı yapılacaktır.

### **c) İade İşlemleri**

Yapım işleri nedeniyle tevkif edilen vergilerden doğan katma değer vergisi iadesinin üç şekilde alınması mümkün bulunmaktadır.

1-İncelemesiz ve teminatsız olarak mükellefin 1.000 TL'yi aşmayan KDV alacaklarının kendi vergi borçlarına mahsubu,

2-Tutarına bakılmaksızın yeminli mali müşavir tasdik raporu karşılığında mükellefin kendi vergi ve SGK prim borçlarına mahsuben veya nakden iadesi,

3-Vergi inceleme raporu karşılığında nakden veya mahsuben iade,

İade alacağının temin mektubu karşılığında alınması halinde, teminat mektupları vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporundan sonra çözülmektedir.

KDV tevkifatının yaygınlaştırılması mükelleflere olan güvensizliğin bir sonucudur. Bu güvensizlik ortamı iyileştirilmeden tevkifat esasına göre vergi tahsili iyi niyetli mükelleflerin



aleyhine olmakta, bu defa alıcılar tarafından satıcıya ödenmeyen vergi satıcılar tarafından vergi dairesinden iade yoluyla talep edilmektedir. İade sürecinin uzun zaman alması mükelleflerin finansman maliyetlerini, muhasebecilerin ise iş yükünü önemli ölçüde artırmaktadır.

## **7.Gelir/Kurumlar Vergisi Tevkifatından Kaynaklanan İade İşlemleri**

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34. maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

5035 sayılı Kanunla GVK'nın 121. maddesinde 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ve 5520 sayılı KVK'nın 34. maddesi uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca çıkarılan 252 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile eski uygulamaya temel teşkil eden 169 no.lu Genel Tebliğ ve bu Tebliğe atıfta bulunan Tebliğler yürürlükten kaldırılmış ve kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsup ve iadesi mükellefler yönünden basitleştirilmiş, mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup işlemlerinde teminat mektubu alınması uygulamasına son verilmiş, mükelleflerin ortağı bulunduğu firmaların vergi borçlarına da mahsup imkanı sağlanmıştır.

### **a) Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup**

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin **beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.**

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren 252 no.lu Tebliğ ekinde yer alan 1 no.lu tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

Beyanname üzerinde yapılacak mahsup işlemlerinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin ilgili vergi sorumlusundan söz konusu verginin beyan edildiğine ilişkin bir yazı alınmasına gerek bulunmamaktadır.

### **b)Diğer Vergi Borçlarına Mahsuben İade**

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının **diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir.**

Bunun için mahsup talebinin 252 no.lu Tebliğin ekinde yer alan form dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin 1 no.lu tablo ve dilekçenin verilmesi gerekmektedir. Söz konusu tablo ve dilekçenin daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, **mahsup dilekçesi** yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

252 No.lu Tebliğde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergilerin öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirileceği belirtilmektedir.

Mükellefler dilerlerse **ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.** İş ortaklıklarının da adi ortaklık statüsünde olduğu dikkate alındığında iş ortaklıklarının borcuna da mahsup yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

### **c-Nakden İade İşlemleri**

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın **10 bin lirayı geçmemesi halinde** iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

**Ticari kazançlar ve zirai kazançlara** ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili **vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin**, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmektedir..

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 bin lirayı aşması halinde, 10 bin lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre **vergi inceleme yetkisi** bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 bin liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Nakden iade talebinin **100 bin liraya** kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş **yeminli mali müşavirce** düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100 bin lirayı aşan kısmının iadesi ise Maliye denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.

Vergi sorumluları tarafından kesilen verginin ilgili vergi dairesine beyan edilmemesi halinde mahsup talepleri, beyan edildiği halde ödenmemesi halinde ise nakden iade talepleri yerine getirilmemektedir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerden gerek diğer vergi borçlarına mahsup edilmesi gerekse YMM raporuna göre nakden iaden alınan iadenin haksız olduğunun ortaya çıkarılması halinde ilgili YMM 'nin sorumluluğu bulunmaktadır.

Gerek normal vergi incelemelerinin gerekse vergi inceleme raporuna bağlı stopaj iade işlemlerinin çok geç sonuçlandırılması hem mükellefi hem de tasdik yapan yeminli mali müşavirin aleyhine olmaktadır. Zaman geçmesi nedeniyle bazı satıcıların adreslerinde bulunmaması veya mükellefiyetini terk etmesi veya defter ve belgesini ibraz etmemesi YMM için bir risk unsurudur.