

DEKAPAJ'IN VERGİ UYGULAMASINDAKİ YERİ

Mustafa SERBETÇİOĞLU
Vergi Kontrol Memuru

1 93 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle değişik 42 nci maddesinde "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" hükmü yer almakta, aynı kanunun 3239 sayılı kanunun 65 nci maddesiyle değişen 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 4 üncü bendinde ise "42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden % 5" tevkifat yapılacağı belirtilmektedir.

Vergi Tekniği açısından Dekapaj işlerinin bu madde kapsamına girip girmeyeceği hususu uygulamada değişik yorumlara neden olmakta gerek mükellefler gerekse idare açısından çeşitli sıkıntılar yaratmaktadır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Dekapaj işinin genellikle; baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerinin açılması müteahhitlerin bir proje çerçevesinde dekopaj sahasından toprak ve kayalık alanı temizlemesi, döküm sahası ile dekopaj sahası arasında ve deka-

paj sahası içerisinde üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemler alınması gibi işlerin üstlenilmesinden bahisle; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı kanunla değişik 42 nci maddesinde yer alan "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine yer vererek aynı kanunun 3239 sayılı kanunla değişik 94 üncü maddesinin (A) fıkrasının 4 numaralı bendinde de 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden % 25 oranında vergi kesilmesi ve aynı maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 25.12.1985 tarih ve 18970 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile de, bu ödemeleri % 5 oranında Gelir Vergisi tevkifatına "tabi tutmaktadır.

Vergi Kanunlarımızda Dekapaj'ın ve inşaatın tarifi yapılmamıştır. Bu nedenle Dekapaj'ın şenelere sarı inşaat ve onarma işi olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun açıklığa kavuşturulması için genel anlamda karşılaştırılması gerekmektedir.

DEKAPAJ : Açık kömür ocaklarında kömürün veya asfaltının istihsal edilebilmesi için üzerindeki veya kontağındaki örtü tabakasının kısmen veya tamamen kaldırılarak başka bir yere taşınması ve serilerle depo edilmesidir.

Yapı ve inşaat kavramlarının tanımları İmar Kanunu, Medeni Kanun ve Devlet İhale Kanununda yer almaktadır.

Devlet İhale Kanunu'nun 4. maddesinde yapım: Her türlü inşaat, ihzarat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileştirme ve montaj işi olarak tanımlanmıştır.

Medeni Kanunun 652 nci maddesinde yapım: İnşaat ve imalat "arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa ve tanzim edilmiş şeyler olarak hükme bağlanmıştır."

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5 nci maddesinde: "Karada ve suda daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunları ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler" yapı olarak tanımlanmıştır.

Belediye Gelirleri Kanununda ise İnşaat; bina inşaatı olarak ele alınıp, ruhsata ve harca tabi tutulmaktadır.

Dekapaj genel anlamda "HARFIYAT" olarak kabul edilmektedir. Harfiyat veya dekapajı, Madencilik ve İnşaat işlerinde ayrı ayrı ele almak ve uygulamaya bunu tatbik etmek gerekmektedir. Zira 06.12.1983 tarihli resmi gazetede yayımlanan 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen iş kolları tüzüğünde Madencilik ve İnşaat işleri ayrı işkolları olarak gösterilmektedir. İş kolları tüzüğüne göre;

Madencilik iş kolu; Maden arama, kömür madenciliği, metal cevherleri madenciliği, taş, kil, kum ocakları, tuzlalar (kaya tuzları dahil) ve madenlerden başka maddelerin topraktan çıkartılması kömürden yapılan maddelerin yapım işleri olarak yer almaktadır.

İnşaat İş kolu ise; Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işleri olarak tanımlanmıştır.

Aslında aşağıda açıklandığı üzere dekapaj ve inşaat onarma işleri Muhasebe ve Vergi tekniği yönünden de ayrı uygulamalara tabi tutulmaktadır.

Zira inşaat işinde amortismanına tabi bir değer ortaya çıkmaktadır. Bu değer normal bir kullanımla eskime ve yıpranma dışında fizik olarak işletmenin sabit kıymetlerini oluşturmakta olup, eskime ve yıpranmalar onarıma tabi tutulabilmektedir.

Oysa dekapaj işlerinde kömür rezervinin üzerindeki örtü tabakasının açılmasını (harfiyatı) sağlayan harcamalar rezervin maliyetine yüklenerek tüketilmekte olup, geriye fiziki bir varlık ortaya çıkarmaktadır. Dekapaj işinin sonunda; inşaat işinde olduğu şekilde iktisadi değeri olan bir yapı veya eser meydana gelmemektedir. Arazi üzerinde düzenli olarak yapılan dekapaj miktarı (m3 olarak) ölçülerek aylık bitüasyonlar halinde ödemeler yapıldığı gibi dekapaj sahasının tümü içinde ödeme yapılması mümkündür. Zira m3 olarak ele alınan bir arazide yapılacak dekapaj işi için kullanılan buldozer, ekskavatör, kamyon, yükleyici ve bunların kullanılmasındaki elektrik enerjisi motorin, yağ ve diğer masraflar her zaman için belirlenebilir. Ancak yıl sonunda başlanılan ve diğer yıla sirayet eden bir dekapaj işinin senelere sari inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmesi mi yoksa ödemenin yapıldığı dönem geliri olarak kabul edilip senelere sari inşaat işine gir-

memesi gerektiği görüşünün mü ağırlık kazanacağı yukarıdaki açıklamalar muvacehesinde çözümlenebilir.

Senelere sari inşaat ve onarım işinde ise gelir ve gider arasındaki fark ile dönem kazancı ancak işin tümüyle bitirilmesi halinde mümkün olabilmektedir. Bu nedenledir ki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunun değişik 42 nci maddesindeki birden fazla yıla sirayet eden inşaat işlerinin stopaja tabi tutulması da esasen bu nedenden kaynaklanmaktadır.

Yalnız üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise baraj işlerinde yapılan harfiyat ile kömür üzerindeki dekapaj işinin ayrı ayrı mı yorumlanması yoksa aynı kapsama mı alınmasıdır.

Baraj inşaatı sırasında yapılan harfiyatın dekapaj olarak nitelenmesi mümkün mü? Zira, Baraj'ın yapılması için öncelikle toprak harfiyatı yapılmakta ve baraj gövdesi harfiyat toprağıyla doldurularak neticesinde bir yapı meydana gelmektedir. Bu harfiyatın inşaatın devamındaki ilk başlangıç olarak ele alınıp % 5 tevkifata tabi tutulması senelere sari inşaat ve onarma işinin ruhuna uygundur.

Halbuki kömür yataklarında yapılan dekapaj işindeki harfiyatın neticesinde bir yapı meydana gelmemektedir. Sadece kömürün veya asfaltinin istihsal edilebilmesi için yüzeydeki veya kantağındaki örtü tabakasının kısmen veya tamamen kaldırılması işlemi gerçekleşmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 4 seri numaralı Katma Değer Vergisi iç genelgesinde; Bayındırlık ve İskan Bakanlığının 26.11.1987 gün ve A-04/6/741 sayılı yazılarında harfiyatın tek başına inşaat işi sayılmayacağı, ancak inşaat işinin gerçekleştirilebilmesi için zorunlu olan diğer inşaat imalatının tamamı ile veya bir kısmı ile (örneğin kaba inşaatla) birlikte ithal edildiği takdirde harfiyatında inşaat işi sayılacağı belirtilmiştir. Yine Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğünün talebi üzerine konuyu incelemiş ve 17 Ağustos 1987 tarih ve A-04/6/551 sayılı yazılarında; Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yüksek Fen kurulunca olayın tetkiki neticesinde Dekapaj işinin inşaat ve onarım işi sayılmasının mümkün görülmediği belirtilmiştir.

SONUÇ:

Dekapaj'ın: (Kömür ve Maden Ocaklarında yapılan harfiyatla ilgili olarak)

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2361 sayılı Kanunun 30. maddesiyle değişik 42 madde kapsamına alınması Hazine için beklendiği kadar gelir sağlamadığı gibi, yıllık gelir vergisi beyannamesinin geç verilmesiyle bu işten elde edilen kazancında geç tahakkuk etmesine neden olmaktadır. Yine aynı konuda vergi idaresi ile yükümlüler arasında meydana gelen anlaşmazlıklar neticesinde idare aleyhine sonuçlanan davalar açılabilmekte bu durumda gerek idare gerekse yargı organlarının iş yükünün artmasına yol açmaktadır.

Söz konusu uygulamaya son verilmesi sıkıntıya giren yükümlülerin sorunlarının çözümlenmesi açısından yararlı olabileceği gibi, idare ve Yargı organlarının bu ve buna benzer konulardaki iş yükünü de hafifletecektir.

Buna karşın baraj sahalarındaki, harfiyat veya neticesinde yapı ve buna benzer bir eser meydana gelebilecek harfiyatları ise inşaat ve onarımın bir bölümü kabul edip dekapaj gibi yorumlanmayarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3239 sayılı kanunla değişik 94. maddesinin (A) fıkrasının 4. bendi uyarınca % 5 nisbetinde tevkifata tabi tutulması uygun olacaktır.