

YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ YÖNÜNDEN ZAMANAŞIMININ TESPİTİ

Abdullah TOLU*

I- GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, yıllara sari inşaat işleri ticari faaliyet kapsamında gelir vergisine tabi olmakla birlikte, vergilendirme yönünden genel rejimin dışındadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununda vergilendirme bakımından geçerli olan “dönemsellik” ya da “gelirin yıllık olma prensibi”, yıllara sari inşaat işlerinin vergilendirilmesi yönünden geçerli değildir. Bu durum, yıllara sari inşaat işlerinin özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 42 ve izleyen maddelerinde, yıllara sari inşaat işleri için özel bir vergilendirme rejimi düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 42. maddesinde, birden fazla yıla sirayet eden (yıllara sari) inşaat ve onarım işlerinde kar ve zararın işin bittiği yılda kat’i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, vergi hukukumuz yönünden tarh zamanaşımı Vergi Usul Kanunun 114. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükme bağlanmıştır. Vergi alacağı diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olay ise Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde, “Vergi alacağı, Vergi Kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu hükümlere göre, yıllara sari inşaat işlerinde kar ve zarar işin bittiği yılda hesaplandığından ve vergiyi doğuran olay bu yılda meydana geldiğinden, bu işlerde tarh zamanaşımı işin bittiği yılı izleyen takvim yılından itibaren başlayacaktır. (1)

KDV Kanununda ise, yıllara sari inşaat işleri ile ilgili özel bir düzenleme yapılmamış, bu işlemler genel vergileme rejimi içinde vergiye tabi tutulmuştur. Aynı durum, KDV indirimi yönünden de geçerli bulunmaktadır. Ayrıca, bu işlemlerde KDV indirimi yönünden zamanaşımı süresi ile ilgili gerek KDV Kanununda gerekse Vergi Usul Kanununda herhangi bir hüküm

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(1) Mehmet ALTINDAĞ, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 1998, s. 447.

bulunmamaktadır. Bu durum ise, yıllara sari inşaat işlerinde KDV indirimi yönünden,

- Genel zamanaşımı süresinin mi (KDV indiriminin yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren 5 yıl).

- Yoksa, Gelir Vergisi Kanunun 42. maddesinde belirlenen özel vergilendirme rejimi gereğince yıllara sari inşaat işlerinde geçerli olan zamanaşımı süresinin mi esas alınacağı

konusunda tereddütlere neden olmaktadır.

Bu çalışmada, yıllara sari inşaat işlerinde KDV indirimi yönünden zamanaşımının tespiti konusu incelenecektir.

II- YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNİN KAPSAMI VE KAR - ZARARIN TESPİTİ:

Yukarıda da belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunun 42. maddesine göre, yıllara sari inşaat işlerinde kar ve zarar, işin bittiği yılda kesin olarak tespit edilmekte ve bu yılın geliri olarak beyan edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Aynı Kanunun 44. maddesine göre ise, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, işin bitim tarihidir.

Bir inşaat ve onarım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamında yıllara sari inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için,

- İşin inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması,

- İnşaat onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi gerekir. (2)

Öte yandan, mükelleflerin Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamına giren yıllara sari inşaat işlerine ait hasılat ve giderleri ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeleri gerekmektedir.

Yıllara sari inşaat işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl hesaplanacağından, kazancın bu yıla ait beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Bu işlerde tarh zamanaşımı ise, işin bittiği yılı izleyen yıldan başlamak üzere beş yıldır.

III- YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ YÖNÜNDEN ZAMANAŞIMININ TESPİTİ:

Yıllara sari inşaat işlerinde KDV indirimi yönünden zamanaşımının tespitine ilişkin kişisel görüşümüzü açıklamadan önce, bu konuda ortaya çıkan iki görüşü özetlemekte yarar vardır.

1- Birinci Görüş: KDV İndirimi Yönünden Genel Zamanaşımı Süresinin Geçerli Olduğu:

KDV Kanununun 29/3. maddesine göre KDV indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili

(2) ALTINDAĞ, a.g.e., s. 62

belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde doğmaktadır. KDV indiriminde zamanaşımı ise indirim hakkının doğduğu ve indirimin yapıldığı yılı izleyen yıldan başlamak üzere 5 yıldır.

Gerek KDV Kanununda gerekse Vergi Usul Kanununda, yıllara sari inşaat işlerinde KDV indirimi yönünden zamanaşımının başlayacağı tarih konusunda özel bir düzenleme yapılmadığından, bu işlere ait KDV indiriminde zamanaşımı, indirimin yapıldığı yılı izleyen yıldan başlayarak 5 yıldır.

2. İkinci Görüş: Yıllara Sari İnşaat İşlerine Ait KDV İndiriminde Zamanaşımı Süresinin GVK'nun 42. maddesindeki Belirleme Işığında İşin Bittiği Yıl Dikkate Alınarak Belirlenmesi:

Yıllara sari inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik özel vergilendirme rejimi dikkate alınarak, bu işlere bir bütün olarak bakılmalı, bu işlerle ilgili KDV indirimi yönünden de, işin kesin olarak bittiği yıl dikkate alınarak, tarh zaman aşımı süresi yasal düzenlemelerle belirlenmelidir.

3. Kişisel Görüşümüz:

Yukarıda da ifade edildiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamındaki inşaat onarım işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl tespit edilmekte ve vergilendirme bu dönem itibarıyla yapılmaktadır. Vergiyi doğuran olay, işin bittiği yılda meydana geldiğinden, tarh zamanaşımı izleyen yıldan itibaren

başlamaktadır.

Genel olarak KDV'de zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın (Malın teslimi ve hizmetin ifası) meydana geldiği takvim yılını takip eden yıldan başlayarak 5 yıldır. Genel zamanaşımı süresi olarak kabul edilen bu süre, aynı zamanda KDV indirimi yönünden de geçerlidir. Bunun dayanağını ise, KDV Kanununun 29/3. maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu maddede, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde doğduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, KDV Kanununun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddenin gerekçesinde, esas itibarıyla indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilemeyeceği, bunların ise genellikle ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderler olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, yıllara sari inşaat işlerinde kar ve zararın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. KDV Kanununun 30/d maddesi dikkate alındığında, yıllara sari inşaat taahhüt işlerine ilişkin olarak alınan mal ve hizmetler nedeniyle ödenen KDV'nin indirimine ilişkin zamana-

şımının tespitinde, GVK ve KVK hükümlerine paralel olarak işin bittiği ve kar-zararın hesaplandığı yılın esas alınması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu konuda her ne kadar özel bir düzenleme mevcut olmasa da, Kanunun 30/d maddesinde çizilen genel çerçeve buna imkan vermektedir.

Örneğin, 1992 yılında başlayıp 1997 yılında biten bir yıllara sari inşaat işi nedeniyle 1998 yılında yapılan vergi incelemesi sırasında mükellefin, 1992 yılına ilişkin olmak üzere GVK. ve KVK. yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen bir giderinin bulunduğu ya da gerçekte mal ve hizmet almadığı halde almış gibi göstererek bazı giderlerini sahte fatura ile belgelendirdiğinin tespit edildiğini varsayalım.

Bu durumda, GVK. ve KVK. yönünden gerek kanunen kabul edilmeyen giderin gerekse gerçek alımı yansıtmayan sahte faturada gösterilen bedelin, yıllara sari inşaat işine ilişkin safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Ancak, GVK ve KVK yönünden safi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen her iki giderin katma değer vergisinin 1992 yılına ilişkin olduğu ve zamanaşımı süresinin dolduğu gerekçesiyle indiriminin kabul edilmesi şeklinde bir uygulama yapılamayacağı görüşündeyiz.

Kişisel görüşümüz haksız yere yapılan katma değer vergisi indiriminin yukarıda belirtilen gerekçelerle reddi gerektiği doğrultusundadır.

Kişisel görüşümüze göre, yıllara sari inşaat işlerinde KDV in-

dirimi yönünden zamanaşımı süresi, GVK. ve KVK. hükümlerine paralel olarak işin bittiği ve kar ve zararın tespit edildiği yılı izleyen yıldan itibaren başlamaktadır. KDV Kanununun 30/d maddesi buna olanak vermektedir. Söz konusu hükümde, safi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen bir gidere ait KDV'nin indirimin mümkün olmadığı hükme bağlandığından, bize göre bu giderlerin safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ve bu giderlere ait KDV'nin indirimi, safi kazancın tespit edildiği yılda yapılabilecektir. Vergi Sisteminizin bütünlüğü ve yıllara sari inşaat işlerindeki özel vergileme rejimi dikkata alındığında da aynı sonuca ulaşılabilecektir. Bu konuda ilgili kanunlarda ayrıca bir düzenleme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

IV-SONUÇ

Yıllara sari inşaat işleri nedeniyle yapılan alımlar nedeniyle ödenip indirilen KDV'ye ilişkin zamanaşımı süresinin tespitinde, GVK'nun 42. maddesinde yer alan özel düzenlemenin dikkate alınması ve zamanaşımı süresinin işin bittiği yılı izleyen yıldan itibaren başlatılmasının uygun olacağı görüşündeyiz. Bu görüşümüzün dayanağını ise, GVK ve KVK yönünden safi kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlere ait KDV'nin indirilemeyeceğini hükme bağlayan KDV Kanununun 30/d maddesi oluşturmaktadır. Bu görüş, yıllara sari inşaat işlerine ilişkin özel vergileme rejimine bir bütün olarak bakılmasının da bir sonucu olmaktadır.