

YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERİN BEYANNAME VERME SÜRELERİYLE İLGİLİ BİR ÇELİŞKİ

Kadir ŞAHİN (*)

- GİRİŞ

Vergi Kanunları hükümlerinde ve muhasebe sistemi uygulamalarında, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti diğer işlere nazaran bazı farklılıklar içermektedir. Diğer işlerde kazancın tespiti her yıl yapılmakta iken yıllara sari işlerden elde edilen kazanç işin bittiği dönemin hesaplarıyla ilişkilendirilerek o yılın gelir gider hesaplarına aktarılmaktadır.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılarak vergilenebilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bunlar kısaca;

- Yapılan faaliyet inşaat ve onarma işi olmalıdır. 01.01.2004 tarihinden itibaren dekapaj işleri de inşaat işi sayılmaktadır.

- İnşaat ve onarma işi, başkalarının hesabına yapılmalı ve taahhüde bağlı olmalıdır.

- İş birden fazla yıla sirayet etmelidir.

İşin devam ettiği sürede, bu işleri yapan mükellefler kar/zarar beyanında bulunmayacak olsalar dahi yıllık beyanname vermeye mecburdurlar. G.V.K.'nun 85. maddesinde, konuyla ilgili

açıklamalar yer almakta olup, tacirlerin ticari faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri belirtilmiştir.

2. BEYANNAME VERME ZAMANI KONUSUNDA BİR ÇELİŞKİ ve DEĞERLENDİRMEMİZ

Yıllara sari işlerde vergi, işin bittiği yıl kesin kar/zararın ortaya çıkmasından sonra belli olmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde "(2361 sayılı Kanununun 30 uncu maddesiyle değişen madde.) Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanununun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameyi işlerin ikmal edildiği

(*) Vergi Denetmeni

takvim yılını takip eden yılın (5228 sayılı Kanununun 59/3-c maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 31.07.2004) Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun yıllık beyannamenin verilmesini düzenleyen 92 nci maddesinde, 5615 sayılı Kanunla 04.04.2007 tarihinde yapılan değişikliğe göre " *..Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar... tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.*" demektedir. Madde hükmünde yapılan değişiklikte, gelir vergisi mükelleflerinin ilgili yıl beyannamelerini, Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verebilecekleri belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu¹ da, 2006 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanunun 14 ve 25 nci maddelerinde, kurumlar vergisi mükellefleri beyannamelerini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar vereceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki madde hükümlerine göre, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde faaliyet gösteren gelir vergisi mükellefleri, bu işlerden elde ettikleri gelirlerini işin bittiği yıl kat'i olarak tespit edecek olup ve izleyen yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar mı; yoksa 25. günü akşamına kadar mı beyan edecekleri konusunda tereddüt oluşmaktadır. Aynı şekilde, bu işlerle uğraşan bir

kurumlar vergisi mükellefi de, yıllara sari işlerden elde ettiği geliri için Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesindeki özel hükmü mü dikkate alacak yoksa Kurumlar Vergisi Kanununun yeniden düzenlenen 14 ve 25. maddeleri hükmünü dikkate alıp, beyannamelerini hesap dönemini izleyen dördüncü ayın 25. günü akşamına kadar mı vereceklerdir.

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 10 ncu maddesi ile, beyanname verme süreleriyle ilgili değişiklikler, değişikliğin yapıldığı kanun maddelerine atıf yapılmak suretiyle ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Ancak GVK'nun 42 nci maddesinde yer alan, beyannamenin verilme tarihiyle ilgili bir değişiklik öngörülmemiştir.

Bir kanunun veya kanun hükmünün yürürlükten kalkması değişik şekillerde olabilir. Doğrudan doğruya yürürlükten kalkması, başka bir kanun hükmüyle, değiştirme yoluyla veya Anayasa Mahkemesinin iptal kararıyla olabilir. Ayrıca, sonradan çıkarılan yasa kendisinden önce çıkmış olan yasayı veya bazı kurallarını üstü kapalı biçimde yürürlükten kaldırabilir. Bunun için genel olarak her çıkan yasada "bu yasaya aykırı olan hükümler kaldırılmıştır" kuralı yer almaktadır. Yasalarda böyle bir kural bulunmasa bile yeni çıkan bir yasaya aykırı olan eski yasaların kurallarının kaldırıldığı, ilke olarak kabul etmek gerekir. Bu durumda hangi kuralın yürürlükte hangisinin kalkmış olduğunu kestirmek kolay olamamaktadır. Üstü kapalı kaldırmada, daima iki yasanın kuralları arasında bir çelişme bulunmalıdır. Bunun yanında sorunu çözümlerken, yasaların genel veya özel nitelikte olduklarının da dikkate alınması gerekir.²

¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² Prof.Dr.A.Şeref GÖZÜBÜYÜK, "Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları", Turhan Kitabevi, Ankara 2000, 14. Baskı, sayfa 71

Kanunların üstü kapalı (zımnı) olarak kaldırılmasında iki olasılık vardır. Bunlardan birincisi olan sonraki kanun ilkesine göre, (Lex posterior derogat legi prior) iki genel veya iki özel kanunun aynı konuları düzenleyen hükümleri arasında çelişki bulunursa, eski tarihli kanunun çelişen hükmü yeni tarihli kanun ile kaldırılmış olur. İkinci olasılık olan özel kanun ilkesinde ise, (Lex speciales derogat legi generales) iki ayrı durum vardır. Birincisi, önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikte ise, yeni özel kanun, eski genel kanunun çelişen hükmünü kaldırmış olur. İkincisi ise, önceki kanun özel, sonraki kanun genel ise, yeni genel kanun, eski özel kanunu muhakkak surette yürürlükten kaldırmış sayılmaz. Burada kanun koyucunun amacını göz önüne almak gerekir.

Kanunların çelişkili hükümleri yorumlanmasında bir metot da, "amaca göre yorum"dur. (gaî tefsir; interpretation teleologique) Zamana göre objektif yorum metodu ise kanun hükmünün uygulanacağı zamanın şartları içinde yapılması gerektiği; kanun koyucunun kanunu koyarken güttüğü amacın değil de kanun koyucunun kanunun uygulanacağı sıradaki şartları ve ihtiyaçlar karşısında bulunmuş olması halinde güdeceği amacın araştırılması ve hükmün ona göre yorumlanması gerektiği fikrine dayanan yorum metodudur.³

Bu açıklamalar doğrultusunda, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde faaliyet gösteren mükellefler için her ne kadar GVK'nun 42 nci maddesinde özel bir hükümle bu işlerden elde edilen gelirlerin izleyen yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar beyan edileceği belirtilmiş ise de, sonradan yürürlüğe giren 5615 sayılı Kanunla,

beyanname verilme zamanını düzenleyen GVK'nun 92. maddesinde yapılan değişiklikle gelir vergisi mükelleflerinin beyannamelerini Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar verebilecekleri belirtilmiştir. Aynı şekilde 5520 sayılı KVK'nun 14. ve 25. maddelerinde de beyanname verme süresi hesap döneminin kapanmasını takip eden dördüncü ayın birinci gününden 25. günü akşamına kadardır.

Örnek 1: Gelir vergisi mükellefi olan Bay Ahmet, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle iştigal etmektedir. 2007 takvim yılında, bu işlerden elde ettiği gelirini, bağlı olduğu vergi dairesine 22 Mart 2008 yılında gelir vergisi beyannameyle beyan etmesi halinde cezalı duruma düşecek midir?

GVK'nun 42. maddesinde yazılı olan 15 Mart tarihi esas alındığı takdirde, mükellef Ahmet Bey'in, vergi beyannamesini kanuni süresinde vermemiş olması aynı zamanda re'sen takdir nedeni olarak da sayıldığı için VUK'nun 30 ve 352/I-1 maddeleri hükmü gereği 2 kat 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekecektir. VUK 341 ve 344. maddeleri hükmü gereğince de, beyannamenin zamanında verilmemesi, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine neden olacak; dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verecektir. Mükellef hakkında ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyası cezası kesilmesi de gerekecektir. Ancak, GVK'nun beyannamenin verileceği zamanı düzenleyen 92. maddesinde belirtilen süre (1-25 Mart) esas alınırca, mükellef Bay Ahmet'in 22 Mart 2008 tarihinde beyanname vermesi halinde, süre geçmemiş olacak ve cezayı gerektiren bir durum ortaya çıkmayacaktır. Bizim görüşümüz, mükellef Bay Ahmet'in,

³"Medeni Hukuk-Temel Kavramlar Ders Notları-" başlıklı makalenin tüm hakları yazarı Keziban Çolak'e aittir ve makale, yazarı tarafından Türk Hukuk Sitesi (<http://www.turkhukuk sitesi.com>) kütüphanesinde yayınlanmıştır.

yıllara sari inşaat işinden 2007 yılında elde ettiği gelirini 25 Mart 2008 tarihine kadar beyan edebileceği ve cezalı duruma düşmeyeceği yönündedir. Bu durumda, Ahmet Bey, ilgili yıl gelirini bağlı bulunduğu vergi dairesine 22 Mart 2008 tarihinde bir beyanname ile beyan edebilecektir.

Örnek 2: Yıllara sari inşaat işlerinde faaliyet gösteren ve kurumlar vergisi mükellefi olan Eranlı İnşaat Hafriyat Ltd. Şti., 1 Ocak- 31 Aralık 2007 hesap döneminde, yıllara yaygın inşaat işinden elde ettiği gelirini 15 Mart 2008 tarihine kadar mı beyan etmesi gerekecek; yoksa 25 Nisan 2008 tarihine kadar beyan etmesi halinde cezalı duruma mı düşecektir?

Yukarıda ki örnekte ki açıklamalarımız bu örnek için de geçerlidir. Mükellef kurum tarafından 15 Mart 2008 tarihine kadar beyanname verilmesine gerek yoktur. İlgili kurum tarafından 25 Nisan 2008 akşamına kadar verilecek bir beyanname ile gelirin beyan edilmesi halinde, beyanname verme süresi geçmemiş olacaktır. Dolayısıyla, VUK'nun 352/1-1 maddesine göre usulsüzlük cezasını ve VUK 341 ve 344. maddeleri hükümlerine göre vergi ziyayı cezasını gerektirecek bir durum ortaya çıkmayacaktır.

Konuyla ilgili olarak bizim görüşümüz, her ne kadar GVK'nun 42. maddesi özel bir hüküm gibi görünüyorsa de, sonraki Kanunlarda belirtilen beyanname verme süreleri göz önüne alınmalıdır. Kanunların zamana göre yorumlanması ilkesinden de hareketle, burada kanun koyucunun, kanunun uygulanacağı sıradaki güttüğü amaç ön plana çıkmaktadır. Yeni çıkarılan kanunların uygulamaya konmasındaki amaç, kanunların yeknesaklaştırılması, uygulamada kolaylığın sağlanması ve diğer kanunlarla uyumlaştırılmasıdır. Bu hedefle, gerek GVK'nun gerekse de KVK'nun beyanname verme süreleri yeniden düzenlenmiştir. Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden

gelir elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin de beyannamelerini yeniden belirlenen süreleri dikkate alarak vermeleri gerektiği düşüncesindeyiz.

3. SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işin devam ettiği sürede, kar/zarar beyanında bulunmayacak olsalar dahi yıllık beyanname vermeye mecburdurlar. G.V.K.'nun 85. maddesinde, konuyla ilgili açıklamalar yer almakta olup, tacirlerin ticari faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri belirtilmiştir.

Ancak, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve izleyen yılda beyan edilir. Bu işlerle işgal eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için beyanname verme zamanı konusunda GVK'nun 42. maddesi ile yine aynı Kanunun 92. maddesi ve KVK'nun 14. ve 25. maddelerinde bir çelişki bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak bizim görüşümüz, GVK'da veya KVK'da değişiklik yapıldığında, GVK'nun 42. maddesinde yazılı olan sürenin değiştirilmesinin gözden kaçması veya yeni çıkan kanunda bununla ilgili bir atıf yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Yoksa GVK'nun 42. maddesinde yazılı olan süreyi özel kanun hükmü gibi algılamamak gerekir. Buna göre, yıllara sari inşaat ve onarma işleriyle uğraşan gelir vergisi mükellefleri, bu işlerden elde ettikleri gelirlerine ilişkin beyannamelerini işlerin ikmal edildiği yılı izleyen Mart ayının 15. günü akşamına kadar değil, Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar, aynı şekilde kurumlar vergisi mükellefleri de hesap dönemlerinin kapandığı ayı takip eden 4. ayın birinci gününden 25. günü akşamına kadar vermeleri gerekir.