

YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE GELİR/KURUMLAR VERGİSİ STANDART İADE SİSTEMİ ve SORUNLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME¹

AN EVALUATION ON THE STANDARD INCOME/CORPORATE TAX REFUND SYSTEM AND PROBLEMS IN LONG-TERM CONSTRUCTION AND REPAIR PROJECTS



Abdülkadir PEHLİVAN*



Ertan KIZIR**

ÖZ

Teknolojinin hızlı bir gelişme gösterdiği günümüz dünyasında gerek bireysel ihtiyaçların karşılanmasında gerekse devletlerin vatandaşlarına hizmet sunmasında teknoloji tabanlı uygulamaların kullanılması yaygınlık göstermektedir. Ülkemizde bu uygulamaları mükelleflerin kullanımına sunan kamu kurumları arasında Gelir İdaresi Başkanlığı yer almaktadır. Başkanlık tarafından pek çok teknoloji tabanlı uygulama farklı hedefleri gerçekleştirmek amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamalar arasında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadeleri için kullanılan Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) yer almaktadır. Çalışmanın ana amacını, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen vergilerin GEKSİS üzerinden alınması

ABSTRACT

In today's world, where technology develops rapidly, it is common to use technology-based applications in meeting both individual needs and providing services to the citizens of governments. In our country, the Revenue Administration is among the public institutions that offers these applications to taxpayers. Many technology-based applications have been implemented by the Presidency to achieve different goals. These applications include the Standard Income/Corporate Tax Refund System (GEKSİS – ICTSRS), which is used for income and corporate tax refunds arising from long-term construction and repair projects. The main purpose of the study is to address the problems encountered in the process of collecting taxes on ICTSRS due to long-term construction and repair

* Doç. Dr., Karadeniz Teknik Üni., İİBF, İşletme Bölümü, apehlivan@ktu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-3072-773X.

** Yeminli Mali Müşavir, ertankizir@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-0352-1496.

Pehlivan, A., Kizir, E. (Temmuz 2020). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi ve Sorunları Üzerine Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 250, (64-78).

¹ Bu makale Ertan KIZIR'ın yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 27.05.2020 / M.K.T.: 19.06.2020

sürecinde yaşanan sorunların uygulamacı bakış açısıyla ele alınarak çözüm önerilerinin ortaya konulması oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İadesi, Stopaj, Yıllara Yaygın İnşaat

Jel Sınıflandırma Kodları: H29, M48, K34

GİRİŞ

Gerek istihdama sağladığı katkı gerekse sosyal ve kültürel alanların yeniden oluşturulması noktasından kalkınmanın itici güçlerinden birini oluşturan inşaatlar, farklı özelliklerine göre tasnif edilebilmektedir.

Vergi Hukuku açısından yapılan sınıflandırma da yap-sat şeklinde yapılan inşaatlar ve taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar şeklinde bir tasnife gidilmiştir. Taahhüt niteliğinde yapılan inşaatlardan bir tanesi yıllara yaygın inşaat ve onarım işleridir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42, 43 ve 44. maddelerinde düzenlenmekle birlikte, bu işler özü itibarıyla üstlenilen işin başlaması ile bitişi arasındaki zaman diliminin bir takvim yılından uzun sürmesi esasına dayanmaktadır.

Başlangıcı ile bitişi arasındaki zaman diliminin bir takvim yılından uzun olduğu yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi (tevkifat) yapılmaktadır. Vergi kesintisi (tevkifat) yapılmasındaki temel amaç, başlanılan işin bir takvim yılından uzun olması nedeniyle gerek mükellefin işin bitiminde kendisini zor duruma sokacak bir vergi ödemesi ile karşı karşıya kalmasının engellenmesi gerekse devletin vergiyi işin tamamlanmasından önce belirli periyotlarda tahsil etmesi esasına dayanmaktadır. Zira bu kapsamda gerçekleştirilen vergi kesintileri işin bitimiyle birlikte oluşacak mali kar sonrası doğacak vergilerden mahsup edilebilmektedir. Mahsup işlemlerinin ardından kalan verginin iadesi söz konusu olabilmektedir.

projects from the practical point of view, and to propose solutions.

Keywords: Tax refunds, tax withholdings, long-term construction and repair projects

Jel Classification Codes: H29, M48, K34

2015 yılı ve sonrasındaki yıllar için yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen (tevkif edilen) verginin iadesi işlemleri İnternet Vergi Dairesi Sistemi üzerinden yapılmaktadır. Gerek iade kapsamındaki talep başvuruları ve iade dilekçelerinin oluşturulması, gerekse iadeyi oluşturan listelerin ve sözleşme bilgilerinin girişi bu sistem üzerinden yapılmakta olup, iade işlemleri Gelir/Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) üzerinden yapılmaktadır.

GEKSİS teknoloji tabanlı bir sistemdir. Bu sistemin etkin bir şekilde çalışması iadelerin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Bu bağlamda çalışmanın esas amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen vergilerin GEKSİS üzerinden alınması ve gerek iade süreci öncesinde gerekse sonrasında yaşanan sorunların uygulamacı bakış açısıyla ele alınarak bu süreçte karşılaşılan sorunların ve bu sorunlara yönelik önerilerin ortaya konulmasıdır.

1- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİ

Genel olarak inşaat, hammadde ve malzeme kullanmak suretiyle yeni bir yapının oluşturulması sürecini ifade eder. Bu yapının oluşturulmasında hammadde ve malzeme kullanımının yanı sıra işgücünden de büyük oranda yararlanır. Yıllara yaygın (sarı) inşaat ve onarım işleri, kişi ya da özel kurumlara yapılabileceği gibi devlete ait kurum ve kuruluşlar adına da yapılabilir.¹ İnşaat ve ona-

¹ Serdar AKIN. *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir 2010. s. 26.

rım işleri yapısı itibariyle zaman alabilen işlerdir. Mevsimsel ve coğrafi özellikler, ulaşım ağı, iletişim imkanları, çalışan personelin uzmanlığı gibi özellikler inşasına başlanacak yapının hangi süre zarfında ortaya çıkacağını belirleyicisi olabilmektedir. Bu bağlamda tanım olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, bir sözleşme etrafında belirli bir sorumluluğun yerine getirilmesine yönelik sorumluluk üstlenmeyi ve bu işin yapımının bir takvim yılında tamamlanmayıp birden fazla takvim yılına sirayet ettiği inşaatları ifade etmektedir.²

Özellği itibariye baraj, yol, köprü, tünel, hastane, kapalı ve açık spor salonları, havalimanları, liman ve rıhtım, metro gibi inşaatlar yıllara yaygın inşaatlardandır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bazı şartların sağlanması durumunda yapılan işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında sayılacağıdır. Bu şartlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:³

- Asıl faaliyet konusunun onarım ve inşaat işi olarak kabul edilmesi,
- İnşaat işinin bir sözleşme etrafında ve taahhüt niteliğinde olması ve özel kişi ya da kurumlar ile kamu kurum veya kuruluşları adına yapılıyor olunması,
- Gerçekleştirilecek bu işin birden fazla takvim yılını kapsayacak şekilde yapılıyor olunmasıdır.

Yukarıda belirtilen maddeler ışığında bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamına girebilmesi için, o işin inşaat işleri ve onarma işleri olması gerekmektedir. Ayrıca yapılan işin bir taahhüde bağlı olması gerekmektedir. Bu taahhüt yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilmektedir. Taahhüt kavramı, yapılan işin işverenin adına

yapılıyor olmasını ifade etmektedir. Yine, yapılan işin birden fazla takvim yılını kapsayacak şekilde olması bu işin yıllara yaygın bir inşaat ve onarım işi olduğunu göstermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, birden fazla yıl kavramının 12 aylık bir dönemi değil takvim yılını ifade etmesidir. Eğer yapılan iş bir taahhüdü kapsayacak şekilde yapılırsa bile o iş başladığı aynı takvim yılı içinde bitiyorsa, o işe ait maliyet ve kazanç genel hükümlere göre belirlenir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli nokta ise, sözleşmesinde aynı yıl içinde başlayıp yine aynı yıl içinde bitirilmesi öngörülen inşaat ve taahhüt işleri, süresi zarfında bitirilemez ve diğer yıla uzarsa, bu tarihten itibaren söz konusu iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilecek ve vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesine göre yapılacaktır.⁵

Bazı durumların varlığında yapılan inşaatlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmemektedir. Niteliği itibariyle bir sorumluluğun yerine getirilmesi niteliğinde olmayan ve işletmelerin kişisel nam ve hesaplarına kullanmak veya satışı yapılmak için yaptıkları özel türdeki inşaatlar ile bir sorumluluk özelliği taşımasına rağmen bir takvim yılından daha az bir süre zarfında tamamlanması gerçekleştirilen işler bu işler kapsamında değerlendirilmemektedir.⁶

2- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİSİ İŞLEMLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazancın tespiti konusu özellik arz etmektedir. Zira yıllara sâri inşaat ve onarım işleri yapısı itibariyle bir takvim yılından daha uzun bir zaman dilimini kapsamaktadır.

² Serdar AKIN. a.g.e. s. 22.

³ Resmî Gazete, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Sayı: 10700, 6 Ocak 1961, Madde 42.

⁴ Resmî Gazete, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Sayı: 10700, 6 Ocak 1961, Madde 42.

⁵ Ali ASKER "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 87. 2006. s. 64.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin bitiminde tespit edilir. İşin bitimiyle beraber vergileme işlemi de işin bitiminden sonra yapılır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin yüklenicisi olan mükelleften uzun süre vergi alınmaması verginin genellik ilkesi ve mali amacı ilkesi ile bağdaşmayacak olup bununla birlikte işin bitiminde mükellef tarafından yapılacak toplu ödeme de kurumun zor durumda kalmasına neden olabilecektir. Bu bağlamda hem vergilendirme sürecinde yaşanabilecek aksamaları önlemek hem de yıllara sari inşaat ve onarım işini yapan tarafın parasal yükünü azaltmak amacıyla yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi (tevkifatı) esas benimsenmiştir.⁶

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen ve bu kapsama giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hak ediş bedelleri üzerinden gelir ya da kurumlar vergisine mahsuben tevkifat (vergi kesintisi) yapmakla sorumludurlar. Böyle bir uygulamanın yapılmasındaki temel amaç, bu işler kapsamında ortaya çıkacak kar veya zararın bu işin tamamlanmasından önce belirlenemiyor olmasından kaynaklanmaktadır.⁷

3- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA KESİLEN VERGİNİN İADESİNE İLİŞKİN GELİR/ KURUMLAR VERGİSİ STANDART İADE SİSTEMİ (GEKSİS)

Ülkemizde teknolojik gelişmeleri yakından takip eden kurumların başında Gelir İdaresi Başkanlığı gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından ticari hayatta yaşanan gelişmelerin elektronik ortamda çözülmesine yönelik birtakım

adımlar atılmaktadır. Özellikle son yıllarda kâğıt faturanın yerine e-fatura kullanılması ve kâğıt ortamında basılan yevmiye ve defteri-i kebirin yerine e-defter gibi teknoloji tabanlı sistemler uygulamaya konulmuştur. Başkanlık sadece e-fatura ve e-defter uygulamalarını hayata geçirmekle kalmamış KDV iadelerinin de elektronik ortamda başvuru ve takip süreci uygulamasını getirmiştir.

Tıpkı KDV iadelerinde olduğu gibi Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin iade taleplerinin de elektronik ortamda yapılması çalışmaları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından başlatılarak 2015 ve bundan sonraki yıllarda oluşan Gelir veya Kurumlar Vergisi iade taleplerinin elektronik ortamda iletilmesine yönelik sistem kurulmuştur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen vergilerin iadesi bu sistem üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, yıllara yaygın (sari) inşaat ve onarım işlerinden dolayı düzenledikleri hak ediş faturalarındaki gelir/kurumlar vergisi kesintilerini (tevkifatları) elektronik ortamda talep etmeyi ve önceki dönemlerde manuel bir şekilde hazırlanması gereken listelerin elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderilmesini, aynı zamanda söz konusu sisteme girilen tüm bilgilerin yine sistem tarafından kontrol edilmesini sağlayan uygulama Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS) olarak tanımlanmaktadır.

GEKSİS'te gerek başvuru talep dilekçelerinin oluşturulması gerekse iadeyi oluşturan fatura listelerinin sisteme yüklenilmesi bu sistem aracılığıyla yapılmaktadır. Sistem tarafından elektronik ortamda yüklenen ve iadeyi oluşturan dönemler itibarıyla bir sorgu raporu oluşturul-

⁶ Özlem TUNA. *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul 2009. s. 85.

⁷ Zeki AYDIN ve Cengiz BEYAZ. "İnşaat Muhasebesi Sistemindeki Sorunlar ve Yeni Açılımlar". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı 183. 2008. s. 49.

maktadır. Bu rapor GEKSİS Kontrol raporu olarak tanımlanmaktadır.⁸ Bu raporun temel amacı, mükelleflerin elektronik ortamda gönderdiği bilgi ve belgeler esas alınarak bu bilgi ve belgelere göre iade almaya uygunluğun olup olmadığının tespit edilmesidir. Beyannamelerini elektronik ortamda verme zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin iade taleplerinde bu sistemi kullanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca elektronik ortamda gönderilemeyen ve iadenin konusunu oluşturan diğer bilgi ve belgeler eskiden olduğu gibi kâğıt ortamında hazırlanacak dilekçe ekinde ilgili vergi dairesine verilmektedir.

4- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE GELİR/KURUMLAR VERGİSİ STANDART İADE SİSTEMİ ve SORUNLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir veya kurumlar vergisi iadeleri, iki boyutta ele alınabilir. Bunlardan ilki, iade sürecine kadar yapılacak işlemlerdir. Bu işlemler genel olarak hak ediş faturalarının ve buna ait ihale kurumunun onayının olduğu hak ediş rapor kapaklarının kontrol edilmesinden oluşmaktadır. Bir diğer aşama ise, elektronik ortamda internet vergi dairesine yüklenecek verilerin hazırlanması, sisteme yüklenmesi ve sonrasında yapılacak işlemlerden oluşmaktadır. Özelliği itibarıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir veya kurumlar vergisi iadeleri farklı aşamaları içinde barındıran bir yapıya sahiptir. Bu aşamaların her birinin oluşturulması titiz bir çalışmayı ve dikkatli olmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir veya kurumlar vergisi iadelerinin uygulayıcı bakış açısıyla değerlendirilmesidir.

Bu amaç doğrultusunda literatüre bakıldığında yapılan çalışmaların büyük bir bölümünü yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik genel bilgiler, mevzuat bilgisi, bu süreçte uygulanan muhasebe kayıt sisteminin tanıtılması ve konunun muhasebe standartları açısından değerlendirilmesi ile iç kontrol ve muhasebe denetim sistemine olan etkilerin ortaya konulması oluşturmaktadır. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde uygulamaya konulan teknolojik tabanlı uygulamaların genel olarak değerlendirildiği çalışmalara da rastlanmaktadır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan ayıran temel özellikler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin GEKSİS uygulaması üzerinden uygulayıcı bakış açısı ile değerlendirilmesi ve sürecin sonuçlanmasında etkisi olduğu düşünülen konulara yönelik değerlendirmelerde bulunulmasıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, yapısı itibarıyla birden fazla takvim yılını aşan inşaat ve onarım işlerini kapsamaktadır. Bu işleri üstlenen işletmeler işin tamamlanan kısmına ait bedeli işverenden almak amacıyla hak ediş faturası düzenlemektedir. Bu bedel üzerinden işin bitiminde ortaya çıkacak gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere %3 oranında gelir/kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yapılan kesintilerin iade olarak alınmasında Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)'nden faydalanılmaktadır. Bu sistem, hak ediş faturası üzerinden yapılan gelir/kurumlar vergisi iadelerinin mükelleflerce talep edilmesi halinde iade olarak alınmasını sağlayan sistemdir. Bu bakımdan çalışmanın kapsamını gelir/kurumlar vergisi iadelerinde kullanılan GEKSİS uygulamasının iade sürecine etkileri ile bu süreçte yaşanan sorunlar oluşturmaktadır.

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı. "GEKSİS İade Talebi Kılavuzu". (https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf). Erişim tarihi: 29 Ağustos 2019.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin değerlendirilmesi, farklı başlıklarda ele alınabilmektedir. Aşağıdaki bölümlerde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi

iadelerinin uygulayıcı bakış açısıyla genel değerlendirilmesinin yanı sıra, bu iadelerin sonuçlanmasını etkileyen ve bu sürecin sorunsuz bir şekilde gerçekleştirilmesinde önemli görülen alanlar başlıklar halinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Tablo 1: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Gelir ve Kurumlar Vergisi İadelerinin Sonuçlanmasını Etkileyen Unsurlar

Gelir ve Kurumlar Vergisi İade Sürecini Etkiyen Unsurlara Yönelik Konu Başlıkları	Gelir ve Kurumlar Vergisi İade Sürecini Etkiyen Unsurların Özet İçeriği
Teknoloji Tabanlı Uygulamaların İade Sürecine Etkilerinin Değerlendirilmesi	✓ E-Fatura, e-defter, e-arşiv fatura Uygulamalarının Etkisi ✓ GEKSİS Uygulamasının Etkisi ✓ Özet Kontrol Raporları, Risk Analiz Sistemleri Uygulamalarının Etkisi
Teknolojik Tabanlı Uygulamaların Muhasebe Sistemlerine Etkileri ve İade Sürecine Yansımalarının Değerlendirilmesi	✓ Muhasebede Veri Standardının Yakalanmasında Etkinlik ✓ Sağlıklı Bilgi Akışının Yakalanmasında Etkinlik ✓ Denetim Mekanizmasında Etkinlik ✓ Sağlıklı Raporlama Sisteminin Kurulmasında Etkinlik
Ekonomik Koşulların İade Sürecine Yansımalarının Değerlendirilmesi	✓ Hak ediş Ödemelerine Yönelik Etkileri, ✓ Ekonomik Koşulların İade Sürecine Yönelik Etkileri
Kurumlar Arası İş Birliği ve Uyumun İade Sürecine Etkisinin Değerlendirilmesi	✓ Maliye Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Bankalar, Yatırım İzleme Başkanlığı Gibi Kurumların İş Birliği ve Uymu
İade Sürecini Sonuçlandıracak Vergi Dairelerinin İade Sürecindeki Öneminin Değerlendirilmesi	✓ Vergi Dairelerindeki Mevcut Personelin Mevzuat Bilgisi Düzeyi ✓ Olayları Yorumlama Yeteneği ✓ Personelin Sayıca Yeterliliği
Gelir/Kurumlar Vergisi Stopajının Enflasyon Muhasebesi Kapsamında Değerlemeye Tabi Tutulmamasının Değerlendirilmesi	✓ Gelir ve Kurumlar Vergisi Stopaj Kesintilerinin Enflasyonist Dönemlerdeki Durumu
Geçici Kabul Tutanağının Onay Tarihinden Sonraki Hak Edişlerden Kamu Kurumlarının Stopaj Yapması Hususunun Değerlendirilmesi	✓ Vergi Dairelerinin İadeye Yaklaşım Tarzı, ✓ Verginin Konusuna Giren Olayın Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi ✓ Vergi Daireleri Arasındaki Bakış Açısı Farklılıkları, Yorum Farklılıkları
Kamu Kurumlarına Yapılan Hak Edişlerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Kapsamında 7 Günlük Fatura Düzenleme Zorunluluğunun Değerlendirilmesi	✓ Mükellef-Kamu İş Birliği ve Uyumunun Yakalanması ✓ İade Sürecindeki Haksız Vergi Cezalarının Varlığı

4.1- Teknoloji Tabanlı Uygulamaların Kullanımının İade Sürecine Etkisi

Teknolojik tabanlı uygulamaların gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde uygulanması, iade hakkı doğuran işlemlere ait tüm verilerin elektronik ortamda Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi (GEKSİS)'ne veri girişinin sağlanması sonrasında gerçekleştirilmektedir. Zira söz konusu iadeler, bu sistemlerin ürettiği kontrol raporlarındaki uyumsuzlukların ya da hata segmentlerinin giderilmesi sonucunda onaylanmaktadır.

Teknoloji tabanlı uygulamaların gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde sağladığı en önemli faydalardan birisi, kâğıt ortamında hazırlanması bir hayli uzun sürebilecek verilerin toplu bir şekilde GEKSİS'e aktarılmasıdır. Bu vesileyle yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işin başlaması ve bitmesi arasında geçen zaman periyodlarının en aza indirilmesi, hazırlanan verilerin standart bir formatta oluşturulması ve saklanması mümkün olabilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde GEKSİS'in kullanılması muhasebe sürecinde aşağıdaki noktalardan birtakım faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi açıklanabilir.

• **Veri Standartının Yakalanmasında Etkinlik:** GEKSİS, özelliği itibarıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait pek çok verinin sisteme belirli bir düzen dahilinde yüklenmesine imkan tanıyan bir uygulamadır. Bu uygulama sayesinde, muhasebe iş akışı kolaylaştığı gibi iş yükü ve işlem sayısı da azalmakta, veriler belirli bir standarda göre hazırlanmış olmaktadır.

• **Sağlıklı Bilgi Akışının Yakalanmasında Etkinlik:** GEKSİS'e yüklenen veriler aynı zamanda muhasebe sisteminin sağlıklı olmasını

gerektirmektedir. Çünkü GEKSİS, her bir verinin doğruluğuna yönelik kontrol mekanizmaları geliştirerek belirli denetim kriterleri oluşturmaktadır. Bu sebeple sisteme yüklenecek verilerin oluşturulmasında sağlıklı bir bilgi akışının oluşturulmaması sistemden alınan verimliliğin düşmesine neden olabilecektir. Bu bağlamda GEKSİS'in muhasebe bilgi akışında sağlıklı bir ortamın hazırlanmasına katkı sağladığı söylenebilir.

• **Denetim Mekanizmasında Etkinlik:** Teknoloji tabanlı uygulamaların muhasebe sistemine etkilerinin başında denetim alanında sunduğu imkanlar gelmektedir. GEKSİS de aslında bir elektronik denetim sistemi olarak ifade edilebilir. Zira bu sisteme verilerin yüklenilmesi neticesinde sistem tarafından bir takım çapraz denetimler yapılmaktadır. Sisteme girilen veriler; KDV beyannameleri, muhtasar beyannameler, kurumlar geçici vergi beyannameleri, kurumlar vergisi beyannameleri, bankaların stopaj kesintilerine dair bildirimleri, iş sözleşmesinin damga vergisinin tahakkukunun yapıp yapılmadığı ve sözleşme damga vergisinin ödenip ödenmediği gibi bir takım kontrol mekanizmaları ile çapraz denetime tabi tutulmaktadır. Bu denetimlerin sonuçları kontrol raporları üzerinden görülmektedir. Kontrol raporlarında ortaya çıkan uyumsuzluklara ilişkin vergi daireleri gerekli belgeleri talep etmekte, her bir hata segmentine ilişkin izahat yapılmak ya da sistem üzerinden düzeltme verilmek suretiyle ilgili uyumsuzluğun giderilmesi amaçlanmaktadır. Böylece iadesi talep edilen verginin sistem tarafından elektronik ortamda denetimden geçirilmesi, oluşabilecek hata ya da hilelerin önüne geçilmesi, vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanması ve yersiz iadelerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.⁹

⁹ İlker CALAYOĞLU. "Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 81. 2019. s. 158.

• **Sağlıklı Raporlama Sisteminin Kurulmasında Etkinlik:** Bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanan bilgilerin ilgili taraflara sunulması raporlama sistemleri ile gerçekleştirilmektedir. Teknolojik tabanlı bir uygulama olan GEKSİS aynı zamanda muhasebe verilerinin sonucunu gösteren bir raporlama sistemi olarak da düşünülebilir. Zira bu sisteme yüklenen veriler, muhasebeden alınan belgeler ışığında oluşturulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan işlerin en başından en sonuna kadar belirli bir şekil şartı taşıması aynı zamanda muhasebe verilerinin bir çıktısı olan raporlama sistemlerinin de işlevselliğini etkileyecektir. Bu bağlamda gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde muhasebe verilerinin analizini amaçlayan GEKSİS aynı zamanda muhasebede yapılan işlerin özetini göstermesi açısından önemli bir muhasebe bilgi sistemi unsuru olarak ifade edilebilir.

4.2- Ekonomik Koşulların İade Sürecine Etkisi

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de dönem dönem varlığını hissettiren ekonomik krizler gerek yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan hak ediş ödemelerinde gerek ihracat, uluslararası taşımacılık, indirimli orana tabi teslimlerden doğan KDV iadesi sürecinde gerekse yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin sonuçlandırılmasında önemli bir yere sahiptir. Gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin zamanında ödeniyor olması mükelleflerin mevcut faaliyetlerine devam edebilmesinin yanında, yeni yatırım alternatiflerini değerlendirebilmesini de etkileyebilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri özelliği itibarıyla birden fazla takvim yılını aşan işlerden oluşması dolayısıyla; ihaleyi alan firmaların sermaye yeterliliğinin olması gerekir. Zira yapılan işin tamamlanan kısmına ilişkin hak ediş bedeli ihale makamınca uygun ödeneğin olması durumunda yapılabilir. Ekonominin kötü olduğu dönemlerde yüklenici firmalar düzenledikleri

hak ediş bedeli faturalarına ilişkin tahsilatı yapamadıkları için zor durumda kalabilmektedir. Bu durum da yüklenici firmalar ve alt taşeronlar açısından yıkıcı sonuçlar doğurabilmektedir. Ayrıca tahsil edilemeyen hak ediş faturaları üzerinden hesaplanan vergiler, ilgili vergi dairelerine ödenmekte olup bu durum da mükellefleri ekonomik açıdan zor durumlarda doğurabilmektedir.

Mükellefler, ekonominin kötü olduğu dönemlerde vergi ödemelerini zamanında yapamadıkları gibi yeni ihalelere giriş için istenen ve borcu olmadığını gösteren yazıları ilgili kamu kuruluşlarından almada bir hayli zorlanmaktadır. *Bu gibi durumlarda vergi borçlarının vergi alacağından mahsup edilebilmesi firmaları ek finansman maliyetinden kurtarmaktadır.* Bu bağlamda düşünüldüğünde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadeleri de mükelleflerin vergi borçlarından mahsup edilerek firmaların hem gereksiz finansman maliyetinden kurtulmalarına hem de ilgili kurumlardan borcu yoktur yazılarını alabilme olanağına katkı sağlamaktadır.

Yine ekonomik istikrarın bozulduğu dönemlerde devlet tarafından mahsuben iadelerin yapılabilmesi süreci nispeten daha kısa sürelerde gerçekleşebilmektedir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin GEKSİS Özet Kontrol Raporlarında oluşan uyumsuzluklara hızlı bir şekilde izahat vermesi, istenilen eklerin hazırlanarak vergi dairesine teslim edilmesi durumunda mahsuben iade talepleri diğer zaman dilimlerine nazaran daha hızlı bir şekilde sonuçlandırılabilir. Böylece mükelleflerin ekonomik olarak zor durumda kaldığı dönemlerde faaliyetlerini sürdürülebilmesi ve finansman maliyetlerini düşürebilmesinin önü açılmaktadır.

4.3- Kurumlar Arası İş Birliği ve Uyumun İade Sürecine Etkisi

Kurumlar arası iş birliği ve uyumun iade sürecine etkileri; teknolojik alt yapı sistemlerinin

etkileri, iade sürecinin sonuçlanmasına yönelik etkileri ve kurumların çalışma sistemlerinin etkileri olmak üzere üç boyutta ele alınabilir.

• **Teknolojik Alt Yapı Sistemlerinin Etkileri:** Bilindiği üzere yapılan her bir işlemin vergi dairesi, Sosyal Güvenlik Kurumu, ticaret odaları gibi farklı kurumları ilgilendiren kısmı olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında teknoloji tabanlı alt yapı sistemlerinin her bir kurum arasında gerekli bağlantıyı sağlayacak şekilde kurulması önem arz etmektedir. Ancak uygulamada bu konularda bazı eksikliklerin olduğu ve bunların da iş yapma süreçlerini etkilediği bilinmektedir. Özellikle KDV iadeleri ve gelir ve kurumlar vergisi iadeleri gibi uzmanlık gerektiren alanlarda yapılan işlemlerin sağlıklı ve sorunsuz bir şekilde ilerlemesi vergi daireleri ve sosyal güvenlik kurumu arasındaki teknolojik alt yapı sistemlerinin ortak bir ekran üzerinden gerçekleştirilmesine imkân tanıyacak şekilde oluşturulmasını gerektirmektedir. Zira mükelleflerin iade alacakları hem vergi dairelerine olan vergi borçlarına hem de sosyal güvenlik kurumlarına olan borçlara mahsup edilebilmektedir. Bu bağlamda düşünüldüğünde işlemlerde hız kazanmak ve mükelleflerin sisteme uyumunun sağlanması noktasında ortak bir alt yapı sistemi üzerinden çalışma sağlanması faydalı olabilecektir. Bu konuda yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde benzer bir değerlendirmeye Usta (2016) tarafından yapılan çalışmada da rastlanılmaktadır.

• **İade Sürecinin Sonuçlanmasına Yönelik Etkileri:** İade sürecinde kurumlar arasında bazı evrak talepleri olabilmektedir. Bu talepler iadelerin gerçekliğinin tespitine yönelik olabileceği gibi, mükellef tarafından yapılan işlemler nedeniyle de olabilmektedir. Kurumların evrak taleplerini teknolojik alt yapı sistemleri üzerinden talep etmesi ve aynı evrakların mükelleflerden birden fazla kez istenilmemesi iadelerin istenilen zaman zarfında sonuçlanmasını mümkün kılacaktır. Bir diğer önemli husus da, iadelerin bazı zaman dilimlerinde sonuçlanmasının vergi

dairelerince performans kriterlerine uygun olarak gerçekleştirilmesi istemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle sonuçlanması yıl sonlarına gelen iadelerde nakden iadelerin iadeyi yapacak kurum tarafından sistemin kapatılması nedeniyle bir sonraki döneme ya da yıla kayması mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir. Ayrıca, teknolojik alt yapı sistemi olan GEKSİS uygulamasının ortaya çıkardığı hata segmentlerine ilişkin gerekli izahat ve belgelerin sunulmasına rağmen iadelerin yukarıda belirtilen performans kriterleri nedeniyle işleme konulmaması veya bekletilmesi iadeyi alacak mükellefler nezdinde önemli finansman sorunlarına yol açabilmektedir.

• **Kurumların Çalışma Sistemlerinin Etkileri:** Günümüz iş hayatında bir kurumun uyguladığı çalışma sistemiyle diğer kurum arasında farklılıkların olması iade işlemlerinde aksamalara neden olabilmektedir. Hem KDV iadeleri hem de gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde özellikle kurumların çalışma sistemlerinin iade süreçlerinde önemli etkilerinin olduğu görülmektedir. Uygulamada işi düzenleyen ve onaylamasını gerçekleştiren ihale makamı, işe ait hak ediş ödemesini yapacak kurumunun muhasebe servisi ve vergi dairesi arasındaki yani kurumlar arasındaki iş birliği ve uyumda görülen noksanlıklardan ötürü iade almaya hak kazanan ve mağdur olan mükelleflere rastlamak mümkündür.

4.4- İade Sürecini Sonuçlandırarak Vergi Dairelerinin İade Sürecindeki Rolü

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadeleri özellikleri itibarıyla farklı uzmanlık alanlarını içinde barındıran bir yapıya sahiptir. Bu alanların içerisinde muhasebe, ticaret hukuku, vergi hukuku, borçlar hukuku, finans bilgisi gibi özellikli alanlar gelmektedir.

GEKSİS üzerinden yapılan iade başvurularının sonuçlanmasında tek başına bu sistem yeterli olmamaktadır. Zira vergi daireleri, GEKSİS üzerinden başvuru esnasında hazırlanan evrakların

birer örneğini dilekçe ekinde talep etmektedir. Teslim edilen evraklar üzerinden ilgili vergi dairesindeki kontrol memuru gerekli tespitleri yapmaktadır. Ancak bu tespitlerin yapılabilmesi için ilgili kontrol memurunun bazı yetkinliklere sahip olmasının yanı sıra vergi dairelerinin personel sayısının da yeterli olması gerekmektedir.

• **Vergi Dairelerindeki Personelin Bilgi**

Düzeyi: Akdemir (2008) tarafından yapılan bir çalışmada vergi dairelerindeki personelin gerek mevzuat gerekse teknoloji kullanabilirlik düzeyinin geliştirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir.¹⁰ Bu bağlamda, gelir ve kurumlar vergisi iadelerini sonuçlandıracak personelin özellikle muhasebe bilgisinin üst düzeyde olması gerekmektedir. Çünkü yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri muhasebe tekniği açısından özellik arz eden hususlara sahiptir. Zira bu işlerde maliyetlerin, hasılatların ve bu işlerden kesilen ve iadeyi oluşturan %3 kurumlar vergisi kesintilerinin hangi hesaplarda takip edilmesi gerektiği ve işin bitimi ve geçici kabulün yapılmasıyla bu işe ait maliyetlerin ve hasılatların ne şekilde sonuç hesaplarına aktarılacağına bilinmesi iadelerin mevcut durumundan daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasını sağlayabilecektir.

• **Vergi Dairelerindeki Personelin Olayları Yorumlama Yeteneği:** Vergi dairelerindeki mevcut personelin olaylara bakış açısının geliştirilmesi ticari yaşamdaki iş akışının bu personele gösterilmesiyle daha iyi noktalara getirilebilmektedir. Böyle bir durumda hem mevzuat bilgisinin olaylar karşısında ne şekilde yorumlanması gerektiği hem de ticari yaşamdaki iş akışı ile vergi daireleri arasındaki uyumun yakalanması mümkün olabilir.

• **Vergi Dairelerindeki Personelin Sayıca Yeterliliği:** Özellikle ilçelerde yer alan vergi dai-

relerinde çalışan personelin aynı anda tahakkuk, vergilendirme, mükellef sicil işlemleri, vergi iadeleri gibi alanlarda hizmet vermesi haliyle iadelerde gecikmelere neden olabilmektedir. Bu gibi eksikliklerin giderilmesi noktasında bir uzmanlık alanı olan vergi iadelerine özgü ihtisas alanlarının oluşturulması, yeterli sayıda personelin istihdam edilmesi, mevcut personelin iş tanımının yapılarak hangi alanda uzmanlaşacağına belirlenmesi, özellikle tayin ya da kurumlar arası geçiş ya da personelin kurum içi yer değiştirme gibi iadelerin sonuçlanmasında etkileri olan unsurların giderilmesi iadelerin de hedeflenen zaman dilimlerinde ve sorunsuz şekilde sonuçlanmasına katkı sağlayacaktır.

4.5- Stopajın Enflasyon Muhasebesi Kapsamında Değerlemeye Tabi Tutulmamasının Değerlendirilmesi

Enflasyon muhasebesi kapsamında 328 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde "peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar" parasal kıymet olarak, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hak edişler ve maliyetler parasal olmayan kıymet olarak tanımlanmaktadır. Tebliğde yapılan düzenlemeyle parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilmektedir.¹¹

Bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hak edişlerin ve maliyetlerin enflasyon düzeltilmesi yapılarak enflasyonist etkiden arındırılmasını sağlamakta, hak edişlere uygulanan stopajın ise enflasyonist etkiden arındırılmasına imkân tanımamaktadır.

¹⁰ Nurhan AKDEMİR. *E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi Eğirdir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamasının İncelenmesi*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Kütahya 2008.

¹¹ Resmî Gazete, 328 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sayı: 28387. 28 Şubat 2004.

4.6- Geçici Kabul Tutanağının Onay Tarihinden Sonraki Hak Edişlerden Kamu Kurumlarının Stopaj Yapması Hususunun Değerlendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitim tarihi geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihtir. Bu tarihten sonra yapılan hak edişler yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin kapsamında bulunmadığından stopajın konusuna girmemektedir.

Uygulamadaki önemli konulardan birisi de geçici kabul tarihinden sonraki hak ediş üzerinden yapılan stopaj hususudur. Bu durumun ortaya çıkmasında kamu kurumlarının hazine lehine hareket etme düşüncesi, mevzuat bilgisindeki eksiklik veya hazineyi zarara uğratmama çekincesi gelmektedir. Bu sebeplerle, geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yapılan hak edişlerden, usule aykırı bir şekilde stopaj yapılabilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitmesi üzerine bu işe ait kar veya zarar kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilmektedir. Hak ediş bedelleri üzerinden yapılan %3 kurumlar vergisi stopajı mükellefin vergi borçlarından mahsup edilebilmektedir. Bu gibi durumlarda *hak edişten sonra yapılan stopajın verginin konusuna girmedigi, bu sebeple mahsubunun mümkün olmadığı vergi dairesi tarafından belirtilmektedir.* Verginin konusuna girmeyen stopajın beyan edildiği vergi dairesinden fazla ve yersiz ödenen vergi kapsamında iade talep edilmesi ya da haksız kesinti yapan kurumdan alacağın tahsili kapsamında talep edilmesi gerektiği gerekçesiyle mahsup işlemi ve stopaj iadesi yapılmamaktadır.

Mükellefin işveren kamu kurumunun stopajı beyan ettiği vergi dairesinden, fazla ve yersiz ödenen vergi kapsamında iade talep etmesi durumunda ise, vergi dairesi iadeyi yapmamakta ve iadenin alınabilmesi için vergi mahkemesine başvurmak zorunda kalınmaktadır.

Bazı vergi mahkemeleri iadenin yerine getirilmesi yönünde karar verirken bazıları da söz ko-

nusu iadenin işveren kurumdan alacağın tahsili yoluyla takip edilmesi gerektiği yönünde karar verebilmektedir. Bu durum mükelleflerin stopaj iadelerinin yerine getirilmesini güçleştirmekte ve stopaj alacaklarının enflasyon karşısında değerinin azalmasına yol açmaktadır. Mükellefin kusuru olmasa da bu durum kendisi için maddi açıdan kayba sebep olduğu gibi zaman açısından da kayba sebep olmaktadır.

4.7- Kamu Kurumlarına Yapılan Hak Edişlerde 7 Günlük Fatura Düzenleme Zorunluluğunun Değerlendirilmesi

Müteahhit firma (iş alan yüklenici firma) tarafından imalatı gerçekleştirilen kısımlar karşılığında yapılan hak edişler ihale makamınca onaylandığında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında teslim gerçekleşmiş sayılır. Hak edişin onay tarihinden itibaren 7 günlük süre içerisinde faturaların düzenlenmesi ve hak ediş ödemesinin yapılması için ihale makamına faturanın verilmesi gerekir. 7 günlük süre içerisinde faturanın düzenlenmemesi halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre özel usulsüzlük cezası uygulanır.

İhale makamı tarafından hak ediş bedeli üzerinden kesilen stopajın, hak ediş faturasının ait olduğu ay muhtasar beyannamesinde, hak ediş bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 3/10 oranındaki katma değer vergisi tevkiyatının da hak edişin ait olduğu ay 2 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesi'nde beyan edilerek tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi gerekir.

Faturaların teslim alınması halinde stopaj ve KDV tevkifatlarının ait olduğu ayın beyannameslerinde beyan edilmesi ve doğacak verginin vadesinde ödenmesi gerekmekte, vadesinde ödenmeyen vergiler için ödeme tarihine kadar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan gecikme zammı oranında gecikme zammı uygulanmaktadır.

Müteahhit tarafından imalatı gerçekleştirilen kısımlar karşılığında yapılan hak edişler kamu

kurumlarınca teslim alınıp onaylanmasına rağmen, ödeneklerin aktarılmaması veya geciktirilmesi gerekçesiyle stopaj ve KDV tevkifatı ödemelerinin yerine getirilemeyeceği, bu sebeple gecikme zammı işleyeceği ileri sürülerek, ödeneklerin kullanılabilir hale geldiği tarihe kadar müteahhit firmadan çoğu zaman faturalar teslim alınamamaktadır.

Müteahhit firmanın stopaj iadesini talep ettiği durumlarda, fatura tarihlerinin hak ediş onay tarihinden sonra 7 günlük fatura düzenleme süresini geçmesi sebebiyle bağlı olunan vergi dairesince müteahhit firmaya 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında Özel Usulsüzlük Cezası uygulanmaktadır. Bu durum vergi mükellefinin karışına önemli bir sorun olarak çıkmaktadır.

Aşağıda, son iki başlıkta yer alan “geçici kabul tutanağının onay tarihinden sonraki hak edişlerden kamu kurumlarının stopaj yapması” ile “kamu kurumlarına yapılan hak edişlerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında 7 günlük fatura düzenleme zorunluluğu” sorunlarını anlatan örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Örnek: ADA İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi ihale bedeli KDV hariç 100.000.000,00 TL, yapım süresi 1.460 gün olan “50.000 kişilik Merkür Futbol Stadyumu ve Spor Kompleksi Yapım İş” sözleşmesini 15.01.2014 tarihinde ihale makamıyla imzalayarak inşaatın yapımına başlamıştır. İnşaat, sözleşmede belirtilen süre içerisinde %95 oranında tamamlanmış ve geçici kabul tutanağı ihale makamı tarafından 15.01.2018 tarihinde onaylanmıştır.

Geçici kabul tutanağının ihale makamınca onaylanmasından önce yapılan hak ediş toplamı 95.000.000,00 TL, bu hak edişler üzerinden kesilen %3 oranındaki kurumlar vergisi stopajı 2.850.000,00 TL’dir.

Geçici kabul tutanağının ihale makamınca onaylanmasından sonra 20.06.2018 tarihinde KDV hariç 5.000.000,00 TL tutarında hak ediş yapılmış ve hak ediş raporları ihale makamınca

onaylanmıştır. İhale makamı ödenek talebinde bulunacağını belirterek ödenek gelmeden faturanın tanzim edilmemesini talep etmiştir.

İhale makamı, 01.07.2018 tarihinde iş bedelinin işi yapan firmaya ödenmesi için ödeneğin geldiğini, bu kapsamda faturanın tanzim edilmesi talebini ADA İnşaat Taahhüt A.Ş.’ye iletmıştır. Bunun üzerine ADA İnşaat Taahhüt A.Ş. hak ediş faturasını 01.07.2018 tarihinde tanzim ederek ihale makamına teslim etmiştir.

İhale makamı fatura bedeli üzerinden 150.000,00 TL (5.000.000,00 TL × %3) kurumlar vergisi stopajı hesaplamış ve hak ediş ödemesini ADA İnşaat Taahhüt A.Ş.’ye yapmıştır.

ADA İnşaat Taahhüt A.Ş. yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden doğan kazancını 2018 yılı kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan ederek, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi hak ediş bedelleri üzerinden hesaplanan 3.000.000,00 TL (2.850.000,00 TL + 150.000,00 TL) tutarındaki kurumlar vergisi stopajının, yapılan iş sonucunda hesaplanan 1.000.000,00 TL kurumlar vergisinden mahsup edilmesini, kalan kısmın 500.000,00 TL’sinin KDV borcuna mahsup edilmesini, bu işlemlerin ardından kalan alacağının da ileride doğacak vergi borçlarından mahsup edilmek üzere emanet hesabına alınmasını talep etmiştir.

ADA İnşaat Taahhüt A.Ş., bu işle ilgili hak edişlerine ait fatura bilgilerini ve ihale makamınca tarafından yapılan stopajları internet vergi dairesi GEKSİS uygulaması üzerinden sisteme yüklemiştir.

Buna göre uygulamada karşılaşılan sorunlardan yola çıkarak hazırlanan örnek ışığında yapılan açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

İnternet vergi dairesi GEKSİS uygulaması bu bilgileri sorgulamaya tabi tutmuş ve Özet Kontrol Raporu oluşturmuştur. Bu raporda sisteme yüklenen veriler ışığında ortaya çıkan uyumsuzluklar gösterilmiştir. Buna göre, geçici kabul tutanağının onay tarihinin 15.01.2018 olduğu bu tarihten sonra 01.07.2018 tarihinde düzenlenen hak ediş

faturası üzerinden kurumlar vergisi stopajı yapıldığını tespit etmiştir. Bunun üzerine mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi, 01.07.2018 tarihinde tanzim edilen faturada yer alan 150.000,00 TL değerindeki kurumlar vergisi stopajını, verginin konusuna girmediği gerekçesiyle yerine getirmemiştir. Bu tutar haricindeki kalan kurumlar vergisi stopajının ise vergi borçlarına mahsuben iadesini yapmıştır.

Söz konusu olayda görüleceği üzere vergi daireleri tarafından, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici kabul onay tarihinden sonra düzenlenen hak ediş faturalarındaki %3 kurumlar vergisi stopaj iadesi sonuçlandırılmamıştır.

Ayrıca, örnekte görüleceği üzere, hakediş raporunun ihale makamı tarafından onay tarihi 20.06.2018, ihale makamınca müteahhit firmaya yapılacak ödemenin ve buna ait faturanın düzenlendiği tarih 01.07.2018'dir. Bu durumda vergi dairesi tarafından mükellefin elinde olmayan bir nedenden ötürü Vergi Usul Kanunu'ndaki 7 günlük fatura düzenleme süresinden sonra fatura düzenlendiği gerekçesiyle mükellef kuruma özel usulsüzlük cezası uygulanmıştır. Söz konusu ceza usule uygun olduğu için stopaj iadesi alacağından mahsuben ödenmiştir.

ADA İnşaat Taahhüt A.Ş. işveren kurumun bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak, geçici kabul tutanağının ihale makamınca 15.01.2018 tarihinde onaylandığını ancak buna ait hak ediş faturasının 01.07.2018 tarihinde düzenlendiği ve bunun üzerinden 150.000,00 TL (5.000.000,00 TL x %3) stopaj hesaplanarak vergi dairesine beyan edildiğini, söz konusu stopajın bağlı olduğu vergi dairesince verginin konusuna girmediği gerekçesiyle iadesinin yerine getirilmediğini, stopajın Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarının düzeltilmesi ve fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi kapsamında iade edilmesini talep etmiştir.

İşveren kurumun bağlı olduğu vergi dairesi durumu değerlendirmiş ve işveren kurumun hata gerekçesiyle iade için başvurması gerektiğini,

hak edışı yapan kurumdan ticari alacak kapsamında tahsil yoluna gidilmesi gerektiği gerekçesiyle iade talebini reddetmiştir.

Mükellef kurum Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyet yoluyla başvurarak vergi dairesinin haksız stopajın iadesini yerine getirmediğini ve stopaj iadesinin yerine getirilmesini talep etmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı şikâyet yoluyla başvuruya 60 gün içinde cevap vermeyerek, başvuruyu zımni reddetmiştir. Mükellef kurum zımni ret kararı üzerine, vergi mahkemesine zımni ret kararının iptali ve stopajın iadesi yönünde dava açmıştır. Ancak vergi mahkemesi vergi dairesinin stopajı iade etmemesini hukuka uygun bularak mükellef kurum aleyhinde karar vermiştir. Mükellef kurum bunun üzerine temyiz yoluna başvurmuş; temyiz ise henüz sonuçlanmamıştır.

SONUÇ

Gelir İdaresi Bankalığı tarafından pek çok teknolojik tabanlı uygulama farklı hedefleri gerçekleştirmek amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bu uygulamaların bir kısmı vergi iadelerinde de kullanılmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın amacını yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerini GEKSİS üzerinden talep eden mükelleflerin bu süreçte karşılaştıkları sorunları, sistemin olumlu ve geliştirilmesi gereken yönlerini ve işlevselliğini etkileyen unsurları uygulayıcı bakış açısıyla değerlendirmek oluşturmaktadır.

Aşağıda, bu amaç kapsamında çalışmaya yönelik genel değerlendirmeler yapılmakla birlikte iade sürecinin işlevselliğini arttırmaya yönelik yapılan öneriler maddeler halinde verilmektedir.

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin muhasebe bilgi sistemlerinin sağlıklı bir şekilde kurulması iade süreçlerinin de sağlıklı bir şekilde sonuçlanması noktasında faydalı olabilecektir.
- GEKSİS, veri hazırlanması sürecinde standart bir yapının oluşturulması, pek çok

veriden oluşan gelir ve kurumlar vergisi iade sistemine dayanak teşkil eden belgeler üzerinden çapraz kontroller vasıtasıyla sistemde oluşabilecek uyumsuzlukları ortaya çıkarması, yapılan işlemlerde zaman, iş gücü ve kağıt tasarrufu sağlaması, vergi denetimlerinin elektronik ortamda yapılmasının yanı sıra yersiz vergi iadelerinin de önüne geçilmesinde ciddi yararlar sağlaması gibi noktalardan iade sürecine katkı sağlamaktadır.

- Belge akışının yoğun olduğu iade sürecinde kurumların birbiri ile olan ilişkisi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin sonuçlanmasını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu bakımdan, vergi daireleri, sosyal güvenlik kurumları, karayolları genel müdürlüğü, yatırım izleme ve koordinasyon müdürlüğü gibi kamu kurumları arasında ortak bir iletişim ağının kurulması ve belge akışının sağlanmasında ortak veri tabanı üzerinden işlem yapılmasının sağlanması gelir ve kurumlar vergisi iadelerinin sonuçlanması sürecinde önemli faydalar sağlayacaktır.
- Ekonomik istikrarın kötü olduğu dönemlerde devlet tarafından mükelleflerin belirli şartları sağlayarak hak kazandığı vergi iadelerinin mükelleflerin varsa vergi borçlarına mahsup edilmesi veya nakden talep edilmesi durumunda nakden iadelerin yapılması mükelleflerin finansman maliyetlerinde önemli avantajlar sağlamaktadır.
- Vergi dairelerinde vergi iadelerine bakan personelin piyasaya yönelik uygulama yeteneğinin geliştirilmesi, (staj, panel, uygulama eğitimleri vasıtasıyla) ilgili personelin hem mevzuat bilgisi ve piyasa koşulları arasında bağlantı kurabilmesini sağlayacak hem de vergi iadelerinde karşılaşılan sorunların daha hızlı bir şekilde sonuçlanmasına katkı sağlayacaktır.

- Bir uzmanlık alanı olan vergi iade işlemlerini sonuçlandıracak personelin kamuda kalmasını sağlayacak sistemlerin geliştirilmesi, yer değiştirme ve rotasyon sistemlerinin düzeltilmesi vergi iadelerinin de sonuçlanmasında önemli faydalar sağlayacaktır.
- İlçelerdeki vergi daireleri ya da mal müdürlüklerindeki personel sayısının artırılması na yönelik çalışmaların yapılması iade süreçlerinin daha iyi seviyelere ulaşmasında fayda sağlayacaktır.
- Uygulamada vergi iadelerinin sonuçlandırılmasında vergi daireleri tarafından hangi evrakların iade sürecinde istenilip istenilmeyeceğine yönelik mükellefler nezdinde bazı tereddütler oluşmaktadır. Bu tereddütlerin giderilmesi noktasında *vergi daireleri tarafından kanun ve tebliğlerde belirtilen ve iadelerin esasını oluşturan evrakların dışında iade süreciyle doğrudan ilişkili olmayan evrakların talep edilmemesi* iade sürecinin işlevselliğinin artırılması noktasında önemli faydalar sağlayacaktır.
- İade süreçlerinde bir vergi dairesinin istemediği evrak başka bir vergi dairesi tarafından gerekli görülebilmektedir. Bu durum, iade süreçlerinde standart bir düzenin sağlanmasında bazı eksikliklerin meydana gelmesine neden olabilmektedir. Bu bakımdan uygulamadaki bu eksikliğin giderilmesine yönelik vergi dairelerinin iade süreçlerinde ortak bir yaklaşım içerisinde olması iade süreçlerinin işlevselliğini arttırmaya yönelik önemli faydalar sayılacaktır.
- Hak ediş bedeli üzerinden hesaplanan %3 kurumlar vergisi stopaj kesintilerinden doğan iadelerin enflasyonist etkiden arındırılmasına imkân tanımamaktadır. Bu durum mükellefler nezdinde olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir.

- Geçici kabul sonrasında yapılan stopajların iadelerinde vergi daireleri arasında uygulama farklılıkları görülmekte, mükelleflerin iade talepleri sonuçsuz bırakılmaktadır. Bu durum mükelleflerin gereksiz maliyetlere katlanmalarına neden olmaktadır.
- Hakediş raporunun onay tarihi ile bu onaya istinaden alınacak hak ediş ödemesi için düzenlenen hak ediş faturasının düzenleme tarihi arasındaki 7 günlük fatura düzenleme sınırının aşılması durumu önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumun ortaya çıkmasında mükelleflerin herhangi bir etkisi olmamakta, ihale makamınca yapılacak ödemeye ait ödeneğin gelip gelmemesi etkili olmaktadır. Ancak gelir ve kurumlar vergisi iadelerinde hak ediş raporunun onay tarihi ile hak ediş ödemesine ait fatura tarihinin 7 günlük fatura düzenleme sınırını aştığı durumlarda vergi daireleri tarafından mükellefler nezdinde özel usulsüzlük cezaları uygulanmaktadır. Bu durum mükellefin elinde olmayan durumlardan ötürü cezai durumlarla karşılaşmasına neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDEMİR, N. (2008). *E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi Eğirdir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamasının İncelenmesi*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Kütahya.
- AKIN, S. (2010). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir.
- ASKER, A. (2006). *“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”*. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 87.
- AYDIN, Z. ve BEYAZ, C. (2008). *“İnşaat Muhasebesi Sistemindeki Sorunlar ve Yeni Açılımlar”*. Yaklaşım Dergisi. Sayı 183.
- CALAYOĞLU, İ. (2019). *“Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları”*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 81.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. *“GEKSİS İade Talebi Kılavuzu”*. (https://intvrg.gib.gov.tr/GEKSIS_Kilavuz.pdf). Erişim tarihi: 29 Ağustos 2019.
- Resmî Gazete. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Sayı: 10700. 6 Ocak 1961. Madde 42.
- Resmî Gazete. 328 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sayı: 28387. 28 Şubat 2004.
- TUNA, Ö. (2009). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul.