

## **SİRKÜLER 2017/40: Kamu İhale Kanunu'na tabi olmayan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi**

Gelir Vergisi Kanununun yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihini düzenleyen 44.maddesine göre;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;
- Diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığını veya fiilen bırakıldığını tarih,

Bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 20.05.2015 tarihli tamiminde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.01.2015 ve 16.04.2015 tarihli yazılarına atıfla, Kamu İhale Kanunu kapsamında yayımlanan Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği ve Yapım İşleri Genel Şartnamesine tabi idarelerce ihale olunmayan dolayısıyla geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan yıllara sari inşaat işlerinde, işin bitim tarihi olarak işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin dikkate alınması gerektiğini açıklamıştır. İdarenin bu anlayışına göre;

- Geçici ve kesin kabule tabi işler ile tabi olmayan işler ayrımının ihale konusu işin Kamu İhale Kanunu kapsamında yayımlanan Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğine tabi idarelerce ihale edilip edilmediğine göre yapılacağı,
- Yönetmeliğe tabi olmayan işlerde taraflarca geçici/kesin kabul usulü seçilse ve bu usule göre geçici kabul tutanağı düzenlense dahi, bu tutanak esas alınarak işlem yapılmayacağı, işin fiili bitim tarihini tevsik eden belgelerin, işe ait kar/zararın beyan edileceği dönem ve stopaj uygulamaları bakımından esas alınacağı,

Anlaşılmaktadır.

Vergi idaresi, yukarıda yer verilen tamim tarihine kadar ihtiyari olarak geçici ve kesin kabul usulüne göre işlem yapan mükelleflerin ibraz ettikleri geçici kabul tutanaklarına göre işlem yapmaktaydı. Tamim sonrasında, ihtiyari olarak geçici ve kesin kabul usulünü seçen ve yıllara sari inşaat işleri nedeniyle yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergileri mahsup edemeyen mükelleflerden, bu vergilerin red ve iadesi aşamasında ibraz ettikleri geçici kabul tutanağına itibar edilmeksizin işin bitim tarihini gösteren ve "İş Bitirme Tutanağı" adı verilen tutanak ibraz etmelerinin, bu tutanağı ibraz edemeyenlerin ise işin fiilen tamamlandığı tarihi tevsik eden diğer belgeleri (işin yapıldığı şantiyeye ilişkin SGK ve vergi dairesi işyeri kapanış belgeleri)ibraz etmelerinin istendiği gözlenmiştir.

Vergi idaresinin görüş değişikliğinin konuyla ilgili madde hükmüne uygun olup olmadığı bir yana vergi mevzuatında işin fiilen tamamlandığı tarihten ne anlaşılması gerektiği düzenlenmediğinden, bu kavramdan ne anlaşılması gerektiği hususu da tereddütlüdür. Şöyle ki;

Kamu İhale Kanununa tabi idarelerce ihale olunmayan inşaat işlerinde de taraflar ihtiyari olarak geçici ve kesin kabul usulünü seçebilmekte ve sözleşmelerini buna göre düzenleyebilmektedirler. Sözleşme ilişkisi ise yüklenicinin yükümlülüklerinin tamamını yerine getirdiğini gösteren kesin kabul tutanağının imzalanmasıyla son bulmaktadır. Fakat bilindiği üzere inşa edilen yapının fiilen tamamlanarak işverenin kullanım ve tasarrufuna bırakıldığı aşamayı gösteren geçici kabul tarihi ile kesin kabul tarihi arasında belli bir süre geçmektedir.

İhtiyari olarak geçici ve kesin kabul usulünü seçenler bakımından da işin işverene teslim edildiği ve işveren tarafından da kabul edildiğini gösteren geçici kabul tutanağı dikkate alınamayacağına göre, işin fiilen tamamlandığı tarihi tespit bakımından;

- a) İşveren ile yüklenici arasındaki sözleşmede yer alan tüm hak ve yükümlülüklerin tamamının yerine getirilmesinin beklenip beklenmeyeceği,
- b) Yoksa, inşası tamamlanan yapının, işverenin kullanımına ve tasarrufuna sunulması için işverenden kabul edilmesinin yeterli görülüp görülmeyeceği,

Belirsizdir.

Borçlar Kanunu 470.maddeye göre eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.

Yine aynı kanunun 477.maddesine göre de eserin açıkça veya örtülü olarak kabulünden sonra, yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulur; ancak, onun tarafından kasten gizlenen ve usulüne göre gözden geçirme sırasında fark edilemeyecek olan ayıplar için sorumluluğu devam eder.

İş sahibi, gözden geçirmeyi ve bildirimde bulunmayı ihmal ederse, eseri kabul etmiş sayılır.

Eserdeki ayıp sonradan ortaya çıkarsa iş sahibi, gecikmeksizin durumu yükleniciye bildirmek zorundadır; bildirmezse eseri kabul etmiş sayılır.

Yukarıda yer verilen hükümlere göre işin fiilen tamamlanmasından, inşası tamamlanan yapının, işverenin kullanımına ve tasarrufuna sunulmasının ve işveren tarafından teslim alınmasının anlaşılması gerektiği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla işin fiilen tamamlanmış sayılması için;

- a) İşin yapılmış olması,
- b) Yapılan şeyin teslim edilmiş olması,
- c) İşverenin de teslim edilmiş olanı kabul etmiş olması,

Yeterli ve gereklidir.

Tamim tarihine kadar uygulamalarda da gerek zorunlu olarak gerekse ihtiyari olarak geçici ve kesin usulüne göre işlem yapanlar bakımından işin yapılarak teslim edilmiş olmasına karşılık gelen ve geçici kabul olarak adlandırılan safhada işin fiilen tamamlandığı varsayılarak vergilendirme yapılmakta idi. Bu tarihten sonra kesin kabule kadar yapılan işler karşılığında elde edilen kazanç ise müstakilen vergilendirilmekteydi.

**Bu aşamada yukarıda yer verilen hususların yaratacağı (ve uygulamada gözlenen) vergisel problemler bir yana gerek yıllara sari inşaat işi yapan gerekse yaptıran mükelleflerin söz konusu tamim sonrasında aşağıda yer verilen hususlara dikkat etmesi uygun olacaktır.**

1. İnşaat şantiyelerinin Vergi Usul Kanununa göre işyeri olduğu, dolayısıyla şantiye açılış ve kapanışlarının vergi dairesine mutlaka bildirilmesi hususuna tamim sonrasında daha da özen gösterilmesi,
2. İşe ilişkin sözleşmelerde, ihtiyari olarak geçici ve kesin kabul usulü seçilmiş olsa dahi işin fiilen tamamlanarak eksikleriyle birlikte işverene teslim edildiğinde "İş Bitirme Tutanağı" adı altında bir tutanak düzenleneceği hususuna yer verilmesi,
3. İşin fiilen bitirildiği tarihi gösteren "İş Bitirme Tutanağı"nın düzenlendiği tarihten sonra yapılacak işler karşılığında ödenecek hak edişlerden tevkifat yapılmaması, bu hak edişlerin maliyetiyle birlikte elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınması,
4. İşveren tarafından, işin fiilen bittiği tarih esas alınarak inşa ettirilen yapının (amortismanına konu yapı olması halinde ilgili aktif hesaba, ticarete konu olması halinde ilgili stok hesabına) ilgili hesaplara, yüklenici tarafından da işe ilişkin kar/zararın dönem hesaplarına kaydının yapılması,

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 20.05.2015 tarihli tamimi ektedir.

Saygılarımızla,