

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ**  
**ORANDAN KAYNAKLANAN KDV İADE**  
**UYGULAMASI**

**Ferhat BATMAZ**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

**2023**

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ**  
**ORANDAN KAYNAKLANAN KDV İADE**  
**UYGULAMASI**

**Ferhat BATMAZ**

**Danışman**  
**Prof. Dr. Zeynep ARIKAN**

**İZMİR – 2023**

## TEZ ONAY SAYFASI



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de İnşaat Sektöründeki İndirimli Orandan Kaynaklanan KDV İade Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....../....../2023

Ferhat BATMAZ



**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türkiye’de İnşaat Sektöründeki İndirimli Orandan Kaynaklanan KDV İade**  
**Uygulaması**  
**Ferhat Batmaz**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Harcama üzerinden alınan Katma Değer Vergisi (KDV), gelişmiş ülkelerde iyi bir vergi sisteminin parçası olmakla birlikte maliye politikası aracı olarak etkin bir şekilde kullanılmaktadır. Türkiye’de ise KDV vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olup etkin bir bütçe geliridir. Bu sebeple Türkiye’de uygulanan KDV oranları ve KDV’nin konusuna girmekle birlikte vergiden istisna edilen işlemler, ekonomik unsurlar tarafından ciddi anlamda önemsenmektedir. Maliye politikasının bir gereği olarak KDV oranlarında, istisna ve indirimlerde zaman zaman değişikliğe başvurulmaktadır.

Türkiye’de inşaat sektörü arz ve talep dengesine bağlı olarak değişken bir yapıya sahip olduğundan ve işsizliği önemli ölçüde etkilendiğinden, devlet tarafından lokomotif sektör olarak görülmekte ve hükümet politikalarıyla devamlı olarak desteklenmektedir. İnşaat sektöründe özellikle konut tesliminde ekonomik ve sosyal amaçla KDV’nde indirimli oran uygulanmakta ve belli şartları haiz konutların tesliminde genel oran yerine daha düşük KDV oranı uygulanmak suretiyle bu konutların satışı teşvik edilmektedir. Böylece belli özelliklerdeki konutlara daha uygun fiyatlarla ulaşma imkanı sağlanmaktadır.

İndirimli orana tabi teslim ve hizmetler için Türkiye’de yürürlükte olan genel %20 KDV oranı yerine daha düşük KDV oranı olan %1 ve %10 oranlar uygulamaktadır. Sürekli indirimli orana tabi işlemleri gerçekleştiren mükellefler için devreden KDV farkı, KDV’nin indirim özelliğiyle giderilemediğinden iade imkanı getirilmiştir. İnşaat sektöründeki bazı teslim ve hizmetlerde indirimli

oran uygulanmakta, inşaat işlerinin yapısı ve çeşitliliği gereği sektörün çok sayıda aktörü bulunduğundan vergilemede ve indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklı iade sürecinde sorunlar yaşanabilmektedir. Sorunlar mevzuattan veya uygulamadan kaynaklı olabilmektedir. Betimsel tarama yöntemlerinden literatür taraması yöntemiyle hazırlanan bu çalışmada KDV hakkında genel bilgi, Türkiye’deki inşaat sektörüne ilişkin bilgiler verildikten sonra mevzuattaki KDV hükümleri çerçevesinde inşaat sektörü için belirlenen indirimli orana tabi işlemlere, iade sürecine, bir takım özellikli hususlara değinilmiş ve uygulamadaki sorunlar irdelenerek çözüm önerileri sunulmuştur.

**Anahtar Kelime: KDV, İnşaat, İnşaat Taahhüt İşleri, Konut Teslimi, İndirimli Oranı, KDV İadesi**

**ABSTRACT**  
**Master's Thesis**  
**VAT Refund Application Due to the Reduced Rate in the Construction Sector in**  
**Turkey**  
**Ferhat BATMAZ**

**Dokuz Eylul University**  
**Graduate School of Social Sciences**  
**Department of Finance**  
**Financial Law Program**

VAT collected on expenditure is a part of a good tax system in developed countries and is used effectively as a fiscal policy tool. In Turkey, VAT has a significant share in tax revenues and is an effective budget revenue. For this reason, the VAT rates applied in Turkey and the transactions exempt from tax, although they are within the scope of VAT, are given serious importance by economic factors. As a requirement of fiscal policy, changes in VAT rates, exemptions and discounts are made from time to time.

Since the construction sector in Turkey has a variable structure depending on the balance of supply and demand and unemployment is significantly affected, it is seen as a locomotive sector by the state and is constantly supported by government policies. In the construction industry, especially in the delivery of housing, a reduced rate of VAT is applied for economic and social purposes, and the sale of these houses is encouraged by applying a lower VAT rate instead of the general rate in the delivery of houses that meet certain conditions. Thus, it is possible to access houses with certain features at more affordable prices.

For deliveries and services subject to a discounted rate, a lower VAT rate of 1% and 10% is applied instead of the general 20% VAT rate in force in Turkey. A refund opportunity has been introduced for taxpayers who carry out transactions subject to a constantly discounted rate, since the carried-over VAT difference cannot be eliminated with the discount feature of VAT. Discounted rates are applied to some deliveries and services in the construction sector. Since

there are many actors in the sector due to the structure and diversity of construction works, problems may occur in taxation and the refund process arising from transactions subject to discounted rates. Problems may arise from legislation or practice. In this study prepared by the literature review method, one of the descriptive scanning methods, after giving general information about VAT and information about the construction sector in Turkey, the transactions subject to the discounted rate determined for the construction sector within the framework of the VAT provisions in the legislation, the refund process, some specific issues are mentioned and the problems in practice are examined and solution suggestions are given presented.

**Key Words:** VAT, Construction, Construction Contracting Works, Housing Delivery, Discounted Rate, VAT Refund

# **TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ ORANDAN KAYNAKLANAN KDV İADE UYGULAMASI**

## **İÇİNDEKİLER**

|                  |      |
|------------------|------|
| TEZ ONAY SAYFASI | ii   |
| YEMİN METNİ      | iii  |
| ÖZET             | iv   |
| ABSTRACT         | vi   |
| İÇİNDEKİLER      | viii |
| KISALTMALAR      | xiii |
| TABLolar LİSTESİ | xiv  |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | xvi  |
| EKLER LİSTESİ    | xvii |
| GİRİŞ            | 1    |

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİ**

|                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. KATMA DEĞER VERGİSİ TANIMI VE DİĞER VERGİLER İÇİNDEKİ<br>YERİ                      | 3  |
| 1.2. KDV’NİN ÖZELLİKLERİ                                                                | 7  |
| 1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN TARİHÇESİ                                                  | 9  |
| 1.3.1. Katma Değer Vergisi’nin Dünya’da Uygulanmaya Başlaması                           | 9  |
| 1.3.2. Türkiye’de KDV Öncesi Uygulanan Muamele Vergileri                                | 10 |
| 1.3.3. Türkiye’de KDV’nin Uygulanmaya Başlaması ve Gerekçesi                            | 11 |
| 1.4. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ’NİN ÖNEMİ                                           | 13 |
| 1.5. TÜRKİYE’DE UYGULANAN KDV ORANLARI VE İNŞAAT<br>SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ KDV ORANLARI | 20 |
| 1.5.1. Türkiye’de Uygulanan KDV Oranları                                                | 20 |
| 1.5.2. Türkiye’de İnşaat Sektöründeki İndirimli KDV Oranları                            | 21 |
| 1.5.2.1. Konut Teslimleri                                                               | 22 |
| 1.5.2.1.1. İnşaat İşlerine Yönelik Uygulanan Eski ve Güncel KDV                         |    |

|                                                                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Oranları                                                                                                  | 22 |
| 1.5.2.1.2. Uygulanacak KDV Oranına İlişkin Örnekler                                                       | 26 |
| 1.5.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulaması           | 27 |
| 1.5.2.2.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri                                        | 28 |
| 1.5.2.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması | 29 |
| 1.5.2.2.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması              | 30 |
| 1.5.2.3. Diğer İndirimli Orana Tabi İnşaat İşleri                                                         | 31 |
| 1.6. BAZI AVRUPA ÜLKELERİNDE UYGULANAN STANDART VE İNDİRİLMİŞ KDV ORANLARI                                | 32 |
| 1.7. TÜRKİYE’DE YILLAR İTİBARIYLA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İADELERİNE İLİŞKİN BİLGİLER                      | 42 |

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DEKİ İNŞAAT SEKTÖRÜ VE TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER**

|                                                 |    |
|-------------------------------------------------|----|
| 2.1. TEMEL KAVRAMLAR                            | 48 |
| 2.2. TÜRKİYE’DEKİ İNŞAAT SEKTÖRÜ                | 51 |
| 2.3. İNŞAAT İŞLERİNİN TÜRLERİ                   | 60 |
| 2.3.1. Özel İnşaat İşİ                          | 61 |
| 2.3.2. Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat İşİ          | 62 |
| 2.3.3. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat İşİ      | 63 |
| 2.3.4. Hasılat Paylaşım İnşaat İşİ              | 64 |
| 2.4. İNŞAAT İŞLERİNİN DENETİMİ                  | 66 |
| 2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GENEL HÜKÜMLERİ | 66 |
| 2.5.1. Verginin Konusu                          | 66 |
| 2.5.2. Teslim                                   | 67 |
| 2.5.3. Hizmet                                   | 72 |
| 2.5.4. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması          | 72 |

|                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.5.5. Mükellef                                                                                | 73        |
| 2.5.6. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi                                                  | 73        |
| 2.5.7. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah                                                    | 74        |
| 2.5.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti                                                            | 74        |
| 2.5.9. KDVK’nda Yer Alan Oranlar                                                               | 75        |
| 2.5.10. Vergi İndirimi                                                                         | 75        |
| <b>2.6. TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER</b>                          | <b>77</b> |
| 2.6.1. KDVK’nda İnşaat İşleri ve Konut Teslimlerine İlişkin İstisna Maddeleri                  | 80        |
| 2.6.2. KDVGUT’nde Yer Alan İnşaat İşlerine İlişkin Bazı Hükümler                               | 82        |
| 2.6.2.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin KDVGUT’nde Yer Alan Hükümler                   | 82        |
| 2.6.2.2. Konut Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranı İçin Net Alan Hesabı                        | 84        |
| 2.6.2.3. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade | 85        |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE UYGULAMASI

|                                                                                             |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3.1. İADE TUTARININ HESAPLANMASI</b>                                                     | <b>87</b> |
| 3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması                     | 87        |
| 3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması   | 87        |
| 3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV                                      | 88        |
| 3.1.3.1. Genel Olarak                                                                       | 88        |
| 3.1.3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar                                                          | 89        |
| 3.1.3.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler                                                 | 90        |
| 3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler                                     | 90        |
| 3.1.3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar | 91        |

|                                                                                                           |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.2. YILI İÇERİSİNDEKİ MAHSUP TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ                                             | 91  |
| 3.2.1. Genel Olarak                                                                                       | 91  |
| 3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar                                                                 | 94  |
| 3.2.3. Mahsup İşlemi                                                                                      | 94  |
| 3.2.4. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi                                                                     | 95  |
| 3.3. YILI İÇİNDE İADE EDİLEMİYEN VERGİLERİN İADESİ                                                        | 95  |
| 3.4. İADE TALEPLERİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ                                                           | 97  |
| 3.5. KDV İADESİNDEKİ GELİŞMELER VE UYGULAMADAKİ SİSTEMLER                                                 | 98  |
| 3.5.1. Vergi Denetim Kurulu'nda Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlıkları Kurulması                      | 99  |
| 3.5.2. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)                                            | 101 |
| 3.5.3. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)                                                       | 107 |
| 3.5.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)                                                               | 108 |
| 3.5.5. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)                                                        | 109 |
| 3.5.5.1. Genel Şartlar                                                                                    | 109 |
| 3.5.5.2. Özel Şartlar                                                                                     | 110 |
| 3.5.5.3. İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi                          | 110 |
| 3.5.5.4. İTUS İle İlgili İdare Tarafından Verilen Özelgeler                                               | 111 |
| 3.5.6. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)                                                                  | 112 |
| 3.5.6.1. HİS Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler                                                     | 112 |
| 3.5.6.2. HİS Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi                                       | 113 |
| 3.5.6.3. HİS Uygulaması İle İlgili İdare Tarafından Verilen Özelge                                        | 114 |
| 3.6. İNDİRİMLİ ORAN KDV İADE UYGULAMASINDAKİ ÖZELLİKLERİ                                                  |     |
| DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ                                                                     | 115 |
| 3.6.1. Dubleks, Bahçeli, İkiz vb. Konutların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı                             | 115 |
| 3.6.2. Prefabrik Konut ve Devre Mülk Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı                                     | 116 |
| 3.6.3. Tapu Kayıtları ile Fiili Kullanım Amacı Farklı Olan Taşınmazların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı | 117 |
| 3.6.4. İmar Barışı ile Niteliği Ofis veya İşyeri Olan Taşınmazların Konuta                                |     |

|                                                                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Dönüştürülmek Suretiyle Teslimindeki Uygulanacak KDV Oranı                                                                             | 118 |
| 3.6.5. Teslime Tabi Konutun Net Alan Sorunu                                                                                            | 119 |
| 3.6.6. İnşaatı Tamamlanmamış veya Fiilen Teslim Edilmemiş Konutların Durumu                                                            | 122 |
| 3.6.7. Ankastre, Mobilya vb. Eşyaların Teslimi Dolayısıyla Yüklenilen KDV'nin İade Edilip Edilemeyeceği Sorunu                         | 123 |
| 3.6.8. Konutlara Ait Ortak Kullanım Alanları İçin Yapılan Harcamalar Dolayısıyla Yüklenilen KDV'nin İadesi Sorunu                      | 125 |
| 3.6.9. Stokta Kalan Konutların Mükellefin Kendisine, İlişkili Kişi ve/veya Şirketlere Satış İşlemi Sonucu İade Talebi Sorunu           | 127 |
| 3.6.10. Yapı Ruhsatı Tarihinden Önce Fatura Karşılığı Yüklenilen KDV Tutarlarının İade Talebi                                          | 130 |
| 3.6.11. Konut Satış Bedelinin Düşük Tutarda Faturalandırılması ve Birkaç Alıcı İfadesi İle Tüm Konut Satış Bedellerinin Takdiri Sorunu | 131 |
| 3.6.12. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hesabı ile Mükellefin İnşaat Maliyetinin Kıyaslanması            | 138 |
| 3.6.13. TMMOB İnşaat Mühendisleri Odasına Göre İnşaat Kullanılması Gereken Bazı Malzeme Miktarlarına Yönelik Maliyet Hesabı            | 140 |
| 3.6.14. KDV İadesi Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar                                                                          | 143 |
| 3.6.15. YMM Raporlarına İstinaden Talep Edilen İadelerdeki Eksiklikler                                                                 | 144 |
| 3.6.16. İade Talebinde Alt Sınır Bulunması                                                                                             | 146 |
| 3.6.17. İade Talebinin Süreyle Sınırlandırılması                                                                                       | 147 |
| 3.6.18. Müteahhitlerce Arsa Sahibi Adına Yapılan Harcamaların Gider Yapılıp Yapılamayacağı Sorunu                                      | 148 |
| SONUÇ                                                                                                                                  | 149 |
| KAYNAKÇA                                                                                                                               | 156 |
| EKLER                                                                                                                                  |     |

## KISALTMALAR

|               |                                                   |
|---------------|---------------------------------------------------|
| <b>AB</b>     | Avrupa Birliği                                    |
| <b>AET</b>    | Avrupa Ekonomik Topluluğu                         |
| <b>ATİK</b>   | Amortismanına Tabi İktisadi Kıymet                |
| <b>BK</b>     | Bakanlar Kurulu                                   |
| <b>BKK</b>    | Bakanlar Kurulu Kararı                            |
| <b>BSMV</b>   | Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi              |
| <b>GEK</b>    | Genel Esaslar Kontrol                             |
| <b>GİB</b>    | Gelir İdaresi Başkanlığı                          |
| <b>GV</b>     | Gelir Vergisi                                     |
| <b>GVK</b>    | Gelir Vergisi Kanunu                              |
| <b>HİS</b>    | Hızlandırılmış İade Sistemi                       |
| <b>İTUS</b>   | İndirimli Teminat Uygulama Sistemi                |
| <b>KDV</b>    | Katma Değer Vergisi                               |
| <b>KDVGUT</b> | Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği        |
| <b>KDVİRA</b> | Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi    |
| <b>KDVK</b>   | Katma Değer Vergisi Kanunu                        |
| <b>KV</b>     | Kurumlar Vergisi                                  |
| <b>KVK</b>    | Kurumlar Vergisi Kanunu                           |
| <b>MAR</b>    | Makro Analiz Raporu                               |
| <b>OEK</b>    | Özel Esaslar Kontrol                              |
| <b>ÖTV</b>    | Özel Tüketim Vergisi                              |
| <b>RİTAP</b>  | Riskli İade Takip ve Analiz Programı              |
| <b>SMİYB</b>  | Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge |
| <b>SMMM</b>   | Serbest Muhasebeci Mali Müşavir                   |
| <b>TCMB</b>   | Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası                 |
| <b>TÜİK</b>   | Türkiye İstatistik Kurumu                         |
| <b>TVS</b>    | Türk Vergi Sistemi                                |
| <b>VDK</b>    | Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı                   |
| <b>VİR</b>    | Vergi İnceleme Raporu                             |
| <b>VUK</b>    | Vergi Usul Kanunu                                 |
| <b>YMM</b>    | Yeminli Mali Müşavir                              |

## TABLÖLAR LİSTESİ

|                                                                                                                           |       |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Tablo 1:</b> KDVK Gerekçesinde KDV'ne Geçilmesini Gerekli Kılan Nedenler                                               | s. 12 |
| <b>Tablo 2:</b> GİB İstatistiki Verilerine Göre KDV'nin Mükellef Sayıları                                                 | s. 14 |
| <b>Tablo 3:</b> Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2022)           | s. 15 |
| <b>Tablo 4:</b> KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2022)                                             | s. 16 |
| <b>Tablo 5:</b> OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı                                             | s. 17 |
| <b>Tablo 6:</b> Türkiye'de KDV Oranlarının Gelişimi ve Değişimi                                                           | s. 20 |
| <b>Tablo 7:</b> İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerindeki Eski ve Güncel KDV Oranları Karşılaştırma Tablosu              | s. 24 |
| <b>Tablo 8:</b> Konut Tesliminde Uygulanacak KDV Oranlarına ve KDV Hesaplamalarına İlişkin Örnek                          | s. 26 |
| <b>Tablo 9:</b> 28 Kasım 2006 tarih ve 2006/112/EC Sayılı Ortak KDV Sistemi Konsey Direktifi                              | s. 33 |
| <b>Tablo 10:</b> AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Listesi                                                         | s. 37 |
| <b>Tablo 11:</b> AB Ülkelerinde Uygulanan Süper İndirimli Oranlar Listesi (%5'ten Az)                                     | s. 39 |
| <b>Tablo 12:</b> AB Üye Devletlerde İnşaat ve Konut İçin Uygulanan KDV Oranları                                           | s. 40 |
| <b>Tablo 13:</b> Türk Vergi Sistemi'nde Mevcut Vergilerin Özellikleri ve Anayasal Vergileme İlkeleri                      | s. 44 |
| <b>Tablo 14:</b> Yapılan Vergi İadelerinin GSYİH İçindeki Payı (2012-2022)                                                | s. 46 |
| <b>Tablo 15:</b> Kullanma Amacına Göre Yapı İzin İstatistikleri (2018-2022)                                               | s. 55 |
| <b>Tablo 16:</b> Satış Şekline ve Satış Durumuna Göre Konut Satış Sayıları (2013-2022)                                    | s. 56 |
| <b>Tablo 17:</b> İnşaat Sektöründe Faaliyetleri Kısıtlayan Temel Faktörler (2020-2023)                                    | s. 58 |
| <b>Tablo 18:</b> 7104 sayılı Kanun ile 06.04.2018 Tarihinden Sonraki Arsa Karşılığı Yapılacak Teslimlere İlişkin Örnekler | s. 70 |

|                                                                                                                                                             |        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| <b>Tablo 19:</b> KDVK’nda İstisna Maddelerinde Yer Alan Bazı Taşınmaz ve Konut Teslimleri İle İnşa ve Taahhüt Hizmetleri İçin Belirlenmiş İstisna Hükümleri | s. 80  |
| <b>Tablo 20:</b> İade Konusu Yapılamayacak Alt Sınır Tutarı (2018-2023) (TL)                                                                                | s. 86  |
| <b>Tablo 21:</b> İndirim veya Yüklenim KDV Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Harcama Örnekleri                                                    | s. 89  |
| <b>Tablo 22:</b> İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan Yılı İçindeki İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi                                            | s. 93  |
| <b>Tablo 23:</b> İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İzleyen Yıl İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi                                              | s. 96  |
| <b>Tablo 24:</b> VDK’ndaki Daire Başkanlıklarını Gösteren Tablo                                                                                             | s. 99  |
| <b>Tablo 25:</b> Vergi Denetim Kurulu Daire Başkanlıklarına Göre Müfettiş Dağılımı                                                                          | s. 99  |
| <b>Tablo 26:</b> Vergi Denetim Kurulu İade Denetim Daire Başkanlıklarındaki Müfettiş Dağılımı                                                               | s. 100 |
| <b>Tablo 27:</b> KDVIİRA 2022 Yılı İstatistik Verileri                                                                                                      | s. 101 |
| <b>Tablo 28:</b> GEK09. Yüklenilen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü Örnek Tablo                                                                         | s. 104 |
| <b>Tablo 29:</b> Makro Analiz Raporu (MAR) Analizleri                                                                                                       | s. 108 |
| <b>Tablo 30:</b> Alıcı İfadesi ve Banka Kredi Tutarları ile Müteahhitlerin Konut Satış Bedellerinin Kıyaslanması Örnek Tablosu                              | s. 132 |
| <b>Tablo 31:</b> Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (1)                                                                  | s. 133 |
| <b>Tablo 32:</b> Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (2)                                                                  | s. 134 |
| <b>Tablo 33:</b> Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (3)                                                                  | s. 136 |
| <b>Tablo 34:</b> TMMOB İnşaat Mühendisleri Odasına Göre İnşaat Kullanılması Gereken Bazı Malzeme Miktarları                                                 | s. 141 |
| <b>Tablo 35:</b> İnşaat Müh. Odası Verilerine Göre Bir İnşaat Kullanılması Gereken Sarf Malzemesi Miktarı Örneği                                            | s. 142 |

## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                        |       |
|------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Şekil 1:</b> KDV'nin Vergi Sınıflandırmasındaki Yeri                | s. 4  |
| <b>Şekil 2:</b> KDV Tipleri                                            | s. 6  |
| <b>Şekil 3:</b> Avrupa'da 2022 Yılında Uygulanan Standart KDV Oranları | s. 36 |
| <b>Şekil 4:</b> Maslow Piramidi                                        | s. 49 |
| <b>Şekil 5:</b> Türkiye'de İnşaat Sektörü ve GSYİH Büyüme Hızları      | s. 52 |
| <b>Şekil 6:</b> Türkiye'de İnşaat Sektörü ve GSYİH Büyüme Oranları     | s. 53 |
| <b>Şekil 7:</b> İnşaat Sektörünün GSYİH İçindeki Payı (2010-2022)      | s. 54 |
| <b>Şekil 8:</b> İlk ve İkinci El Konut Satış Sayıları                  | s. 57 |



## **EKLER LİSTESİ**

|                                                                                                                                                                                 |          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Ek 1:</b> GİB Tarafından Verilen Özelgeler                                                                                                                                   | ek s. 1  |
| <b>Ek 2:</b> 2006/112/EC Sayılı Ortak KDV Sistemi Hakkındaki Konsey Direktifindeki 98. Madde Kapsamında Uygulanabilir İndirimli KDV Oranlarının Bulunduğu Mal ve Hizmet Listesi | ek s. 72 |
| <b>Ek 3:</b> GEK ve OEK Sorgu Segmentleri                                                                                                                                       | ek s. 74 |
| <b>Ek 4:</b> Net Alan Hesabına İlişkin Karşılaştırmalı Hesaplama Tablosu                                                                                                        | ek s. 76 |
| <b>Ek 5:</b> GİB'nın 19.09.2018 Tarih ve 84958988-130[5473-177]-E.120004 Sayılı Genel Yazısı                                                                                    | ek s. 77 |
| <b>Ek 6:</b> Ortak Alanlara İlişkin Danıştay 4. Dairesi'nin 11.05.2017 Tarih ve E:2014/4835 K:2017/2170 Sayılı Kararı                                                           | ek s. 78 |
| <b>Ek 7:</b> GİB'nın 10.12.2018 Tarih ve E.161421 Sayılı Yazısı                                                                                                                 | ek s. 79 |
| <b>Ek 8:</b> 2017 Yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporu'ndaki Görüş                                                                                             | ek s. 81 |
| <b>Ek 9:</b> Emsal Hasılat Tespitine İlişkin Danıştay Kararları                                                                                                                 | ek s. 85 |
| <b>Ek 10:</b> Alt Sınır Sorununa İlişkin Vergi Yargısı Kararları                                                                                                                | ek s. 87 |

## GİRİŞ

İnşaat sektörü özellikle de birçok sektörle olan bağlantısı göz önünde bulundurulduğunda, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de ekonomide ciddi bir paya sahiptir. İnşaat işlerinin çeşitliliği gereği yasal düzenlemeler detaylı olarak düzenlenmiştir. İnşaat sektörüne yönelik özellikle konut teslimi ile ilgili olarak indirimli orana tabi katma değer vergisi (KDV) uygulaması, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)’nda yer alan en önemli teşviklerden biridir. Uygulama kapsamındaki indirimli orana tabi konut teslimi dolayısıyla mükellefler yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri vergileri iade talep edebilmekte ve vergi yüküne maruz kalmamaktadırlar.

Mevzuattaki KDV iade uygulamalarının nedeni KDV’nin konusuna giren bazı işlemlerin KDV’nden istisna edilmesi ve yine bazı mal ve hizmetler için genel oran yerine indirimli oran belirlenmesidir. İstisna edilmiş veya indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklı olarak indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler mevzuatta gerekli şartları sağlayan mükellefere nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

İnşaat sektöründeki konut teslimine yönelik indirimli oran uygulaması ile mevzuatta belirlenmiş şartları haiz konut teslimlerinde KDV oranı daha düşük uygulanmakta ve söz konusu taşınmazların satışı teşvik edilmektedir. Tüketici de belli özelliklere haiz konutlara daha uygun fiyat ile ulaşma imkanı elde etmektedir. Konuta talebin artmasıyla da böylece ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan inşaat sektörü de ivme kazanmakta milli hasıyla olumlu katkılar sağlanmaktadır. Bununla birlikte istihdam da artarak ülkedeki işsizlik azalmakta ve toplum refahı da pozitif yönde etkilenmektedir.

Devlet tarafından ekonomiye olumlu katkı sağlaması amacıyla getirilen vergi teşvikleri, istisna uygulamaları, vergi indirimleri, vergi iadesi uygulamaları gibi düzenlemeler art niyetli mükelleflerce kötüye kullanılabilmekte, haksız ve yersiz vergi iadesi elde edilmeye çalışılabilmektedir. İnşaat sektöründeki indirimli orana tabi teslim ve hizmetler dolayısıyla uygulamada pek çok sorunla karşılaşılmaktadır. İnşaat sektöründeki indirimli orana tabi teslim ve hizmetler dolayısıyla KDV iade uygulamasına kaynak oluşturmak suretiyle mükelleflere, vergi idaresinde görevli kimselere, vergi denetiminde görevli inceleme elemanlarına, sektör uygulayıcılarına,

meslek mensuplarına ve akademik araştırma yapacaklara bir fikir sunmaya çalışılmıştır.

Tezin ilk bölümünde KDV hakkında genel bilgi verilmiş ve özelliklerinden bahsedilmiş olup KDV'nin Türkiye'de uygulanmaya başlamasına, indirimli oran hakkında bilgilere ve bazı ülkelerdeki uygulanan indirimli KDV oranlarına değinilmiştir. İkinci bölümde, Türkiye'deki inşaat sektörü hakkında bilgi verilmiş ve KDV mevzuat hükümlerine yer verildikten sonra çeşitli yasal ve tali düzenlemelerdeki inşaat işlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Son bölümde ise KDVK'ndaki indirimli oran uygulamasına ve bu uygulamadan kaynaklanan KDV iadesindeki özellik arz eden hususlara, uygulamada karşılaşılan sorunlara ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KATMA DEĞER VERGİSİ HAKKINDA GENEL BİLGİ**

#### **1.1. KATMA DEĞER VERGİSİ TANIMI VE DİĞER VERGİLER İÇİNDEKİ YERİ**

Katma değer, bir ürüne üretim sürecindeki işleme yoluyla katılan veya hizmete emekle eklenen değer olarak tanımlanmaktadır (TÜBA - Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü Web Sitesi, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Başka bir tanımda ise ürünün benzerlerinden farklı bir özelliğinin, o ürünün değerine ve satış fiyatına olan etkisi, herhangi bir malın veya hizmetin alış değeri ile satış değeri arasındaki fark olarak ifade edilmektedir (TÜBA - Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü Web Sitesi, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Katma değer oluşturulan süreç, herhangi bir ürünün, bir girdinin, ekonomik unsurların beklentilerini karşılayacak şekilde, son haline kadar katkısı olan işlemler bütünü olarak ifade edilebilmektedir.

Katma Değer Vergisi (KDV), mal ya da hizmetlerin üretim sürecinin her aşamasında ortaya çıkan katma değer üzerinden alınan, nesnel ve birikimli olmayan bir gider vergisi olarak tanımlanmaktadır (TÜBA - Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü). Başka bir deyişle KDV; üretimden nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamada ortaya çıkan ya da ilave değeri, tüm mal ve hizmetleri verginin konusuna dahil ederek kendine matrah oluşturan bir vergi olarak tanımlanabilir (Doğan, 1999: 414).

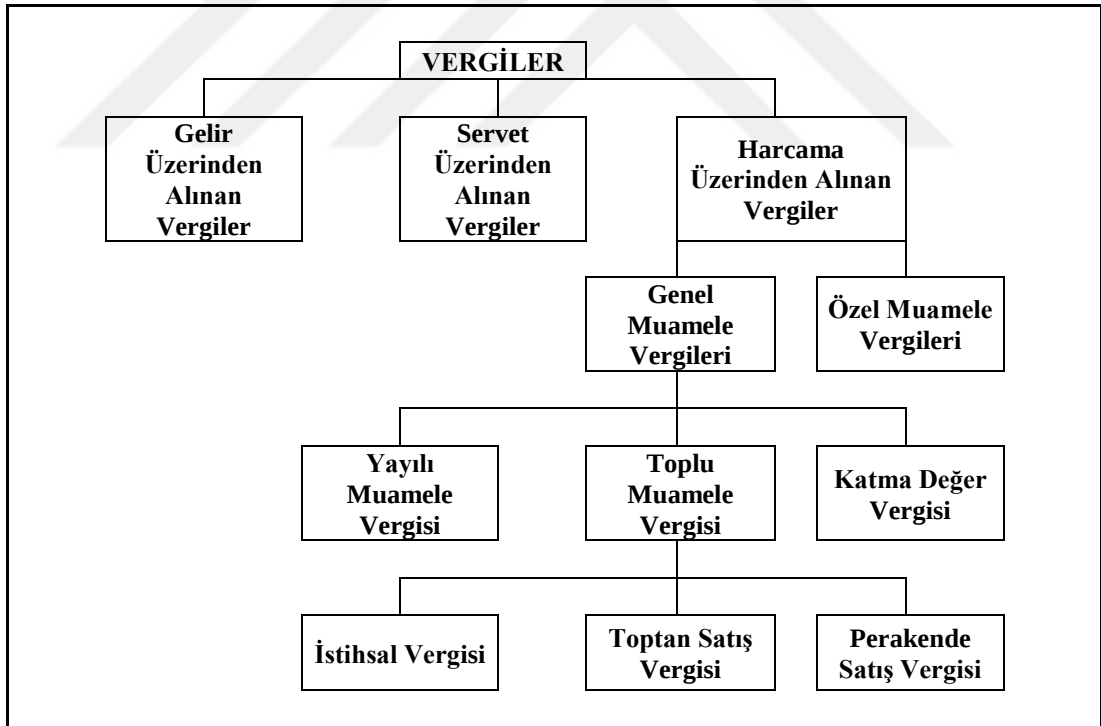
KDV konusu oldukça geniş, üretimden nihai tüketime kadar tüm aşamalardaki ortaya çıkan değeri matrah kabul etmek suretiyle vergilendiren bir tüketim vergisi olarak ifade edilmektedir. KDV, her iktisadi safhayı vergilendirdiğinden yayılı muamele vergisi özelliğindedir. Ancak her aşamada oluşturulan ilave değer vergiye tabi olduğundan, vergi piramitleşmesini önlemekte olup tarafsız bir vergi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu öne çıkan özellikleri ile KDV, modern ve genel kabul görmüş bir tüketim vergisidir. KDV, Avrupa Birliği (AB) vergisi olarak kabul edilmiş olup birlik ülkelerinin yanında birçok ülkede de uygulanmaktadır (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2021: 270).

KDV'nin kapsamlı olarak tüm ekonomik işlemleri vergileme özelliği sayesinde diğer vergiler arasındaki yeri oldukça kayda değerdir. Diğer vergiler

arasındaki yeri ise ancak nitelikleri itibariyle sınıflandırma yapılması suretiyle anlaşılabilir. Vergilerin birbirlerinden farklı özellikleri barındırması sebebiyle de vergiler çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Genel kabul gören sınıflandırma ise ekonomik sınıflandırma olmuştur. Gelir, servet ve harcama vergileri şeklindeki sınıflandırmaya ekonomik sınıflandırma denmekte olup en gerçekçi sınıflandırma olarak kabul görmektedir (Nadaroğlu, 2000: 395). Ekonomik sınıflandırma özetle gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergilerin kategorize edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi matrahının kaynağına göre bu sınıflandırma oluşturulmaktadır. Verginin matrahını gelir, servet ve harcamaların oluşturması durumunda gelir vergileri, servet vergileri ve son olarak da harcama vergileri grubu meydana gelmektedir (Aydemir, 2006: 16).

Şekil.1’de KDV’nin vergi sınıflandırmasındaki yeri görülmektedir.

**Şekil 1:** KDV’nin Vergi Sınıflandırmasındaki Yeri



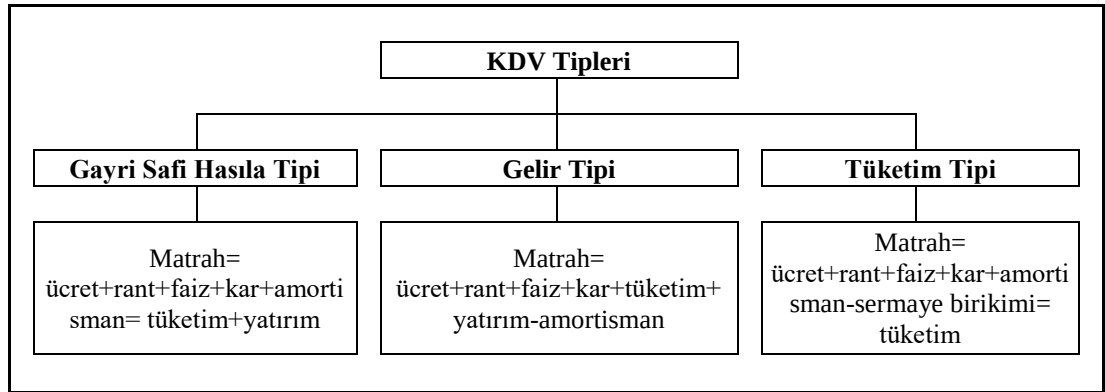
Kaynak: (Turhan, 1993: 155), (Turhan, 2020: 170)

Şekil.1’de ekonomik sınıflandırma yer almakta olup harcama üzerinden alınan vergiler ise genel ve özel muamele vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel

muamele vergileri ise üçe ayrılmış olup bunlar yayılı muamele vergisi, toplu muamele vergisi ve katma değer vergisidir. Böylece KDV, harcama üzerinden alınan genel muamele vergilerinden biri ve en yaygını olarak ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile de tüketim vergisi olarak da nitelendirilen KDV, gelirden arta kalan kısımla yapılan harcamalar ve tüketimler dolayısıyla ödenen bir vergi türü olarak ortaya çıkmaktadır. Üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmet çeşitleri üzerinden alınan vergiler tüketim vergileri olarak ifade edilmektedir. Elde edilen gelirden harcama yapıldığı zaman, mal ve hizmetlerin satın alma fiyatı içinde gizli olarak vergilendirilmektedir. Bu tür vergiler dolaylı vergiler yani vasıtalı vergiler olarak nitelendirilmektedir. Ancak tüketim vergilerinin miktarı tüketim harcamalarına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Vergilenmiş malı daha çok satın alan veya kullanan kişiler, diğer kişilere göre daha fazla vergi ödemektedirler. Tüketim vergilerinin bir diğer özelliği de tersine artan oranlı vergilerdir. Böylece gelir arttıkça tüketilen mal ve hizmetler için ödenen vergi ile tüketim için ayrılmış olan gelire oranı azalır (Tosuner, Arıkan, Bay 2022: 367).

Elde edilen gelir üzerinden yapılan harcamalar dolayısıyla ödenen harcama vergileri, genel muamele vergileri ve özel muamele vergileri olarak sınıflandırılmaktadır. Muamele vergiler, genel ve özel muamele vergileri olarak ikiye ayrılmakta olup genel muamele vergileri ise yayılı ve toplu muamele vergileri ile KDV olarak sınıflandırılmaktadır. Verginin konusu alım, satım, üretim ve ticaret işlemlerini oluşturan vergiler ise genel muamele vergileri olarak adlandırılmaktadır. KDV'nin ise üç tipi bulunmakta olup bunlar gayrisafi hasıla, gelir ve tüketim tipidir. Şekil.2'de bu KDV tiplerine ve matrahının hesaplanma detaylarına yer verilmiştir.

**Şekil 2: KDV Tipleri**



Kaynak: (Turhan, 2020: 170)

Gayrisafi hasıla tipi KDV’nde matrahı ücret, rant, faiz, kar ve amortisman toplamı oluştururken bunlar aynı zamanda tüketim ve yatırım toplamına eşittir. Gelir KDV tipinde ise matrah; ücret, rant, faiz, kar, tüketim ve yatırımdan oluşmakta ancak amortisman tenzil edilmek suretiyle hesaplanmaktadır. Tüketim tipi KDV ise farklı olarak hesaplamada sermaye birikimi de dikkate alınmaktadır. Matraha dahil olan unsurlar ücret, rant, faiz, kar ve amortisman olup bu toplamdan sermaye birikimi tenzil edilmektedir. Aynı zamanda bu hesaplama tüketime eşdeğerdir. (Turhan, 2020: 170)

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD-Organisation for Economic Co-operation and Development) de “Vergi Sınıflandırması ve Yorumlayıcı Rehberinde” vergi sınıflandırmasını şu şekilde belirtmiştir: (The OECD Classification Of Taxes, 2022: 305-307)

1. Gelir, kar ve sermaye vergileri
2. Sosyal güvenlik katkıları
3. Bordro ve işgücü vergileri
4. Mülk vergileri
5. Mal ve hizmet vergileri
6. Diğer vergiler

Mezkur Rehberdeki sınıflandırmanın (5) numaralı mal ve hizmet vergilerinin alt başlığında KDV yer almaktadır. OECD tarafından KDV’nin mal ve hizmet vergileri sınıfı içinde değerlendirildiği anlaşılmaktadır.

Başka bir sınıflandırma da dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır (Işık ve Kılınç, 2009: 148). Dolaysız vergilerde mükellefler elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden vasıtasız bir şekilde doğrudan herhangi bir aracı olmaksızın gelir ve kazançları üzerinden vergi ödemektedirler. Dolaylı vergilerde ise mal veya hizmet alım-satımı sırasında vergi ödenmektedir. Bu tür vergiler vergiye tabi işlemlerin yapıldığı sırada vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve kişiler verginin ödeyicisi olmakta ancak farkına varamamaktadırlar. Bu sebeple dolaylı vergilerin mali anestezi etkisi daha fazladır (Ay ve Talaşlı, 2008: 148). Bu tür vergilerde, mükellefler verginin konusuna giren bir mal ya da hizmet satın aldıklarında gelir düzeylerine bakılmaksızın aynı vergiyi ödemektedirler. Dolaylı vergileri, yükümlülerin günlük hayatlarında dolaysız vergilere göre daha çok karşılaştıkları bir vergi türü olduğu söylenebilir. Örnek olarak, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), KDV ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gösterilebilir.

## **1.2. KDV’NİN ÖZELLİKLERİ**

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında gelişmiş, modern ve yaygın bir vergidir. Birçok özelliği bulunan KDV, vergiyi ödeyen mükellefler açısından indirim hakkı sağladığı için otokontrol özelliğine sahiptir. Ayrıca bu verginin uygulanmasında sıkı belge ve kayıt düzeni bulunması, kayıt dışılığın önlenmesi noktasında olumlu bir etki yaratmakta, gelir ve kurumlar vergisi uygulanmasında bir otokontrol mekanizması oluşmaktadır (Tosuner, Arıkan, Bay, 2022: 368).

Bir tüketim vergisi olan KDV’nin genel olarak özellikleri şöyle sıralanabilir (Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, 1984: 316):

- Üretim ve hizmet sektörünün her aşamasında uygulanır.
- Yayıllı bir muamele vergisidir.
- Harcama vergisidir.
- Ödeyicisi nihai tüketicidir.
- Tarafsız ve genel bir vergidir.
- Destinasyon ilkesine göre varış ülkesinde vergilendirme yapılır.
- Şeffaf bir vergidir.

-İndirim sistemi ile hesaplanır.

-Üretim ve dağıtım zincirinin her aşamasında uygulanır.

-Yerli ve ithal mal üzerinde ayırım yapılmaz.

-Otokontrol sistemi olan bir vergidir. Satışlarda alıcılardan tahsil edilen KDV tutarından, alışlarda satıcıya ödenen KDV indirildiği için ticari hayattaki belge düzenini sağlamak ve böylece kaçakçılığın azalmasını sağlamaktadır.

-İndirim sistemi sayesinde bir maliyet unsuru oluşturmamakta ödeyicisi nihai alıcı olmaktadır.

-Dolaysız vergi sisteminde tamamlayıcı niteliği vardır. Gelir üzerinden alınan dolaysız vergi sisteminde vergilendirilmeyen gelirleri, harcamalar sırasında geniş şekilde vergilemektedir.

-Vergi adaletinin sağlanmasında etkili bir vergidir. İyi bir maliye politikası unsurudur. Lüks mallara yüksek oranda uygulanırken, temel tüketim mallarında ise düşük oran belirlenmektedir.

Gider vergilerinden olan KDV'nin ayrıca gelir dağılımı üzerinde de olumlu etkileri olabilmektedir. KDV'nde bazı zorunlu ihtiyaç mallarının vergiden istisna edilmesi veya düşük oranda vergilendirilmesi yoluyla farklılaştırılmaya gidilmesi gelir dağılımını denkleştirmede en rasyonel yöntemdir (Turhan, 2020: 311). Öte yandan katma değer vergilendirilmesi konusunda da iki ayrı prensip mevcuttur. Bu prensipler vergilemenin yeri konusunda keyfiyet sağlamaktadır. Bu prensipler, çıkış ilkesi olan "orijin" ile "destinasyon" olan yani varış ilkesidir (Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 61). Türkçe sözlüğe göre orijin; başlangıç, kaynak, kök anlamlarına gelmekte, destinasyon ise varış yeri, gidilecek yeri ifade etmektedir (Türk Dil Kurumu Sözlük, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Orijin prensibine göre mallar çıkış ülkesinde yani başka bir deyişle kaynak ülkede vergilendirilmektedir. Bu prensip ile KDV, vergi hasılatının katma değer oluşturulduğu ülkeye ait olması gerektiği görüşü daha çok benimsenmiş olup Türkiye'de de orijin prensibi uygulanmaktadır (Kırıktaş ve Tolu, 1996: 21). Destinasyon prensibinde ise mallar kaynak ülkede değil, son varış ülkesinde vergilendirilmektedir. İthalatçı ülke tarafından ithalat işleminin yapıldığı esnada vergileme yapılmaktadır. Genel olarak KDV'ni uygulayan ülkeler birtakım zorluklar sebebiyle genel olarak destinasyon prensibi uygulamaktadırlar.

### 1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN TARİHÇESİ

Bu bölümde KDV'nin Dünya'da nasıl uygulanmaya başladığına, kısa tarihçesine, Türkiye'de KDV öncesi uygulanan muamele vergilerinin neler olduğuna, Türkiye'de KDV'nin uygulanmaya başlamasına ve gerekçesine yer verilmiştir.

#### 1.3.1. Katma Değer Vergisi'nin Dünya'da Uygulanmaya Başlaması

1215 tarihli Magna Carta'nın kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk düzenleme olduğu kabul edilmektedir. Sınırsız ve keyfî vergilendirme yetkisini sınırlayan düzenlemeler ile vergi kanunlarının, anayasaya ve anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olması gerektiği vurgulanmıştır. Vergilendirmede kanunilik ilkesi bu temeller üzerine inşa edilmiştir (Kargı ve Yüksel, 2010: 27).

Geçmiş yakın tarihe dayanan KDV'ni ilk kez Yale Üniversitesi'ndeki Prof. Thomas Sewall Adams ifade etmiştir. 1919 yılında da Almanya hükümetinin ekonomi danışmanı da olan Dr. Wilhem Von. SIEMENS, bu vergiyi “Yeni Bir Muamele Vergisi” olarak hükümete önermiştir (Kocahanoğlu, 1989: 25). Böylece KDV, bir harcama vergisi olarak ilk kez önerilmiştir. Siemens, Almanya'da uygulanan muamele vergileri yerlerine KDV uygulaması gerektiğini savunmuştur. Ancak ilk defa Fransa'da 1954 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Özcan, 2015: 39-44). KDV böylece git gide tüketim vergisi halini almış ve yaygın olarak uygulanmaya başlamıştır.

KDV'nin ortaya çıkışından kısa bir süre sonra Fransa, Almanya, Hollanda, Belçika, İtalya ve Lüksemburg arasında Roma anlaşması imzalanmıştır. 1958 yılında yürürlüğe giren anlaşma ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) kurulmuştur. Topluluğun görevi, birlik içinde ortak bir pazar oluşturulması, birliğin amaçları doğrultusunda birliğe üye ülkelerin ekonomi politikalarının birbiriyle uyumlaştırılmasıdır. Yine ortak amaçlar doğrultusunda topluluk içindeki kişi, mal ve sermayenin dolaşımının serbest kılınması hedeflenmiştir. Bunun için de birliğe üye ülkelerdeki gümrük vergileri ve diğer kısıtlamaların kaldırılması gerekmiştir. Roma anlaşmasındaki diğer bir husus ise dolaylı vergilerin topluluk içindeki ülkelerde uyumlaştırılmasıdır (Alganer ve Yılmaz, 2015: 139). Böylece birliğin ortak

hedeflerine kolayca ulaşılacak ve rekabet ortamı sağlanacaktır. Belirlenen hedefler doğrultusunda AET tarafından komisyon kurularak çalışmalara başlanmış ve maliye vergi komitesi kurularak KDV'nin topluluk tarafından uygulanması gerektiği nerilmiştir. Fransa'da uygulanmaya başlayan KDV böylece AET tarafından da benimsenmiş ve KDV'nin toplulukta ta uygulanması için ilk adımlar atılmıştır.

Roma Antlaşması ile hedeflenen AB topluluğunda mal, sermaye ve hizmetlerin serbest dolaşımıdır. Ancak topluluğa ye ülkelerde uygulanan muamele vergileri önemli farklılıklar gösterdiğinden ve farklı özelliklere sahip olduğundan yalnızca Fransa'da KDV uygulanmış diğer ülkelerde ise çeşitli yayılı muamele vergileri uygulanmıştır. Bu durum topluluktaki mal ve hizmetlerin serbestçe dolaşımının önünde bir mani oluşturmuştur. Dolayısıyla, topluluk ülkelerinin vergi yapılarının birbiriyle uyumlaştırılması ve ortak KDV uygulanması gerektiği hasıl olmuştur. Bu kapsamda en önemli düzenlemeler 17 Mayıs 1977 tarih ve 77/338/EEC sayılı Konseyin 6. direktifinde yer almaktadır. Bu direktifte; ortak KDV sistemi ile tek tip matrah uygulaması ve ortak istisnalar olması gerektiği hususu yer almaktadır (Avrupa Komisyonu Resmi Websitesi, Erişim Tarihi: 01.04.2023).

### **1.3.2. Türkiye'de KDV ncesi Uygulanan Muamele Vergileri**

Türkiye'de muamele vergilerinin uygulanmaya başlaması Cumhuriyetin ilk yıllarına dayanmakta olup 1926 yılında 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Her türlü satış işlemini vergilendirmeyi amaçlayan geniş tabanlı bir vergi olarak kabul edilmiştir. Kapsamı geniş olan bu vergi ile her türlü ekonomik faaliyet her aşamada vergilendirmektedir. Modern KDV'nin Türkiye'de uygulanmış ilk şekli olarak ifade edilebilir (Eroğlu, 2010: 60). Yine aynı yılda yürürlüğe giren 737 sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu ile Umumi İstihlak Vergisi bir bakıma tamamlanmıştır. Ancak ülkenin ekonomik yapısının da bir sonucu olarak bu vergiler başarılı olamamış ve 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisine geçilmiştir (Güngör, 2017: 77). Bu vergi tek aşamalı genel bir satış vergisi olarak uygulanmış olup, bu vergi ile Türkiye'de toplu bir muamele vergisi uygulamasına geçilmiştir.

Çok sayıda değişikliğe uğrayan muamele vergisi sistemi 6802 sayılı Gider Vergisi Kanununun uygulamaya başladığı 1957 yılına kadar uygulanmıştır (Katma

Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, 1984: 318). Bu kanunun kabulü ile ilk madde üretiminde alınan bir istihsal vergisi yürürlüğe konulmuş olup KDV' nin kabulüne kadar uygulanmıştır.

### **1.3.3. Türkiye’de KDV’nin Uygulanmaya Başlaması ve Gerekçesi**

AB’nin birçok ortak hedefi olmakla birlikte bunlardan biri de emek, mal ve sermayenin serbestçe dolaşımıdır. AB’ye üye devletler birlik içinde haksız rekabete mahal vermemek adına KDV mevzuatını ve oranlarını birbirlerine uyumlaştırmışlardır.

Türkiye’nin KDV ile olan tarihçesi ise AET ile 1963 yılında imzalanan Ankara Antlaşması ile başlamıştır. Bu anlaşma ile tam üyelik şartları sağlanana kadar Türkiye ile ortaklık kurulmuştur. Türkiye AET’na tam üye olması halinde toplulukta uygulanan KDV’ni uygulamak zorunda olacağından tam üye olmadan önce topluluk ile uyumlaşmanın sağlanması için vergi sisteminde değişiklikler yapması gerekmektedir. Bu nedenle Türkiye, 1970 yılından itibaren KDV üzerine çalışmalar yapmıştır. Yapılan çalışmalar sonrasında, hazırlanan tasarlardan nihayetinde sekizincisi kanunlaşmış ve 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Yılmaz, 2017: 60).

Türkiye’de mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergilerini oluşturan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, Posta ve Telgraf Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi birbirleri ile uyumlu olarak uygulama bulamamıştır. Bu nedenle ekonominin orta ve uzun vadeli hedeflerine ulaşmasını engellemişler ve dengeli bir vergi yükü sağlayamamışlardır. Yürürlükteki harcama vergisi sisteminin modern, ekonomik ve mali hedeflere uygun ve ülkenin içinde bulunduğu sosyal gerçeklerine uygun hale getirilmesi amacıyla KDV uygulamasına geçilmesi bir çözüm olarak genel kabul görmüştür. KDVK ile 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu’nun birçok maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. KDVK gerekçesinde Kanunun kabul edilme ve uygulanma gerekçelerine detaylı olarak yer verilmiştir (Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi). Gerekçede KDV’ne geçilmesini gerekli kılan nedenler ise tablo.1’de sıralanmıştır.

**Tablo 1:** KDVK Gerekçesinde KDV'ne Geçilmesini Gerekli Kılan Nedenler

| <b>KDVK Gerekçesinde KDV'ne Geçilmesini Gerekli Kılan Nedenler</b> |                                                               |
|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| <b>Ekonomik Nedenler</b>                                           | <b>Mali Nedenler</b>                                          |
| Yatırımların Teşvik Edilmesi                                       | Vergi Adaletinin Sağlanması                                   |
| İhracatın Geliştirilmesi                                           | Vergi Gelirine Etkisi                                         |
| Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması                        | Vergi Kayıp Kaçakçılığına Etkisi                              |
| Enflasyonist Baskının Önlenmesi                                    | Dolaysız Vergiler Sisteminin Tamamlayıcı Niteliği             |
| Kaynakların Optimal Dağılımı                                       | Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması |
| İhtisaslaşmanın Teşviki                                            | Vergilemede Adaletin Sağlanması                               |
| Fiyatların Kontrolü                                                | Matrah Bölünmesi ve Otokontrol Sağlanması                     |

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur (Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, 1984: 319).

KDV sistemine geçilmekle şu hususlar öngörülmüştür:

1. KDV sisteminin ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşullara uygun olması ve vergi yükü açısından da tarafsız olması sayesinde uygulamadan kaldırılacak muamele vergileri ile ekonomi toparlanacaktır.

2. 1950'li yıllarda Gelir ve Kurumlar Vergisi mevzuatındaki gelişmeleri tamamlayıcı olarak KDV sistemine geçilmesiyle de gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler arasındaki fonksiyonel ilişki artmış olacaktır.

3. Uluslararası alanda uygulanan KDV sistemine geçilmesiyle dış ekonomik ilişkilere olumlu katkı sağlayacak ve ülkenin ihracatı artacaktır (Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, 1984: 320).

KDVK tasarısında, Türkiye'nin ekonomik ve sosyal gerçeklerine, idari yönetimine de uygun olmasına özen gösterilmiştir. Modern ve teknik yapısı itibarıyla karmaşık olan bu vergi ülkenin gerçekleri ile bağdaşması gerekmektedir (Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, 1984: 315). Zira KDV, dönemin gelişmiş ülkelerinde kabul edilmiş ve uygulanmaya çok önce başlanmıştır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında, Türkiye'nin AET ile yakınlaşmasının ardından vergi düzenlemeleri ve uyumlaştırmaları sebebiyle KDV serüveni başlamıştır. Türkiye'de KDV öncesi birçok muamele vergisi uygulanmasına rağmen pek de başarılı olamayan bu vergilerin ardından Gider Vergisi Kanunu kabul edilmiş ve uygulamadaki karmaşık birçok muamele vergisi yürürlükten kalmıştır.

AET ile imzalanan Ankara Antlaşması ve uyum çerçevesinde KDV, ekonomik ve mali gerekçelerle kabul edilmiştir. Bu gerekçelerden kısaca bahsetmek gerektiğinde, KDV'nin kabulü ile esas itibariyle ihracat ve yatırımlar teşvik edilmiş olacak ve enflasyonla mücadele edilecek, vergi hasılatı artmış olacak ve vergide adalet sağlanmış olacaktır. Bu verginin belge düzenine olan olumlu etkisi ile de vergi kayıp ve kaçığı azalacak, dolaysız vergileri tamamlayıcı etkisi ile modern ve uygulanabilir bir vergi tesis edilmiş olacaktır. KDV, bu gerekçelerle Türkiye'de kabul edilmiş ve halen yürürlükte dir. Vergi gelirleri içindeki payı ve uygulanabilirliği sayesinde önemi her geçen gün daha da iyi anlaşılmakta ve etkili bir vergi politikası aracı olarak yetkili makamlarca kullanılmaktadır. Verginin konusu oldukça geniş olmakla birlikte çeşitli gerekçelerle istisna maddeleri Kanunda oldukça hacimli olup sıkça değişikliğe uğramaktadır. Türk vergi sisteminde uygulanmakta olan bu verginin çeşitli verilerle önemine vurgu yapılmaya çalışılmıştır.

#### **1.4. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN ÖNEMİ**

Dolaylı bir vergi türü olan KDV harcamalar üzerinden alınmakta olup kamu maliyesi için son derece önem arz etmektedir. 1985 yılından sonra Türkiye'de KDV'nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte belge düzeni konusunda gelişmeler yaşanmış, vergiye muhatap olanlar vergi indirimi için belge istemeye ve almaya başlamışlardır. Hatta bir dönem vergi iadesi alabilmek için nihai tüketiciler dahi perakende satış belgeleri toplamışlardır. Böylece kayıt dışı ekonominin gerilemesi anlamında olumlu etkileri de olmuştur. En önemlisi de vergi gelirleri artmış, bütçe gelirleri içinde ciddi bir kamu kaynağı haline gelmiştir.

KDV harcama vergisi olarak mal ve hizmetlere uygulandığından, fiyatlar üzerindeki arz ve talebi doğrudan etkileyebildiğinden sıkça başvurulanan etkin bir maliye politikası aracı olmuştur. Enflasyon, durgunluk gibi dönemlerde ilk başvurulanan vergilerin başında gelmektedir. Bu denli önemli bir verginin Türkiye'de kamu maliyesi içerisindeki rolü çeşitli istatistiklerle ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Öncelikle Türkiye'de 2022 yılındaki ve 2023 yılındaki geçen aylar itibariyle KDV mükellef sayıları incelendiğinde, tablo.2'de mükellef sayılarının her geçen ay bir önceki aya göre arttığı görülmektedir.

**Tablo 2:** GİB İstatistiki Verilerine Göre KDV'nin Mükellef Sayıları

| Yılı | Ay      | Mükellef Sayısı |
|------|---------|-----------------|
| 2023 | Mart    | 3.410.389       |
| 2023 | Şubat   | 3.395.572       |
| 2023 | Ocak    | 3.385.540       |
| 2022 | Aralık  | 3.368.573       |
| 2022 | Kasım   | 3.353.500       |
| 2022 | Ekim    | 3.327.404       |
| 2022 | Eylül   | 3.302.791       |
| 2022 | Ağustos | 3.287.284       |
| 2022 | Temmuz  | 3.268.424       |
| 2022 | Haziran | 3.256.799       |
| 2022 | Mayıs   | 3.236.355       |
| 2022 | Nisan   | 3.218.951       |
| 2022 | Mart    | 3.206.085       |
| 2022 | Şubat   | 3.189.733       |
| 2022 | Ocak    | 3.177.625       |

Kaynak: (GİB Resmi Websitesi, KDV'nin Mükellef Sayıları, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Mükellef sayısındaki artış olumlu olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak bu artış KDV tahakkuk-tahsilat oran artışı ile benzerlik göstermeyebilmektedir. Zira SMİYB düzenlemek amacıyla birçok mükellefiyet tesis edilmekte hatta ve hatta çok yüksek tutarlarda KDV tahakkuk ettirmekle birlikte söz konusu vergiler ödenmemektedir. Burada mükellef sayısı bağlı olarak KDV tahakkuk-tahsil oranı irdelenmelidir. Ancak böyle bir veri elde edilemediğinden çalışmada yer verilememiştir. Elbette ki istenen gerçek faaliyette bulunmak üzere KDV mükellefiyeti tesis ettiren mükellef sayısındaki artış ve bu artışın devamlılığıdır. Fakat salt mükellef sayısındaki artış değil bu artışa bağlı olarak KDV tahakkuk-tahsilat oranının artırılması da önemlidir.

Tablo.3'te Türkiye'de uygulanan KDV'nin yıllar itibariyle genel bütçe vergi gelirleri içindeki payına ve tahsilat tutarlarına yer verilmiştir. Tablo.3'teki veriler ile KDV'nin, Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) ile bütçedeki payının kıyaslaması da yapılabilmektedir.

**Tablo 3:** Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2022)

| GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI<br>(BİN TL) (2012-2022) |                           |                         |                                   |                            |                                   |                                          |                                   |                              |                                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-------------------------|-----------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|-----------------------------------|
| YIL                                                                                                         | Vergi Gelirleri Tahsilatı | Gelir Vergisi Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) | Kurumlar Vergisi Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) | Toplam KDV Tahsilatı (Dahilde + İthalde) | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) | Gelir+Kurumlar+KDV Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) |
| 2012                                                                                                        | 317.218.619               | 69.671.645              | 22,0                              | 32.111.820                 | 10,1                              | 103.155.875                              | 32,5                              | 204.939.340                  | 64,6                              |
| 2013                                                                                                        | 367.517.727               | 78.726.008              | 21,4                              | 31.434.581                 | 8,6                               | 123.878.363                              | 33,7                              | 234.038.952                  | 63,7                              |
| 2014                                                                                                        | 401.683.956               | 91.063.306              | 22,7                              | 35.163.517                 | 8,8                               | 130.538.554                              | 32,5                              | 256.765.377                  | 63,9                              |
| 2015                                                                                                        | 465.229.389               | 105.395.330             | 22,7                              | 37.009.625                 | 8,0                               | 153.844.174                              | 33,1                              | 296.249.129                  | 63,7                              |
| 2016                                                                                                        | 529.607.901               | 123.686.147             | 23,4                              | 46.898.425                 | 8,9                               | 168.808.352                              | 31,9                              | 339.392.924                  | 64,1                              |
| 2017                                                                                                        | 626.082.415               | 143.962.939             | 23,0                              | 57.868.208                 | 9,2                               | 206.679.678                              | 33,0                              | 408.510.825                  | 65,2                              |
| 2018                                                                                                        | 738.180.401               | 175.420.074             | 23,8                              | 84.132.155                 | 11,4                              | 250.661.593                              | 34,0                              | 510.213.822                  | 69,1                              |
| 2019                                                                                                        | 820.148.186               | 207.849.896             | 25,3                              | 87.528.217                 | 10,7                              | 270.152.810                              | 32,9                              | 565.530.923                  | 69,0                              |
| 2020                                                                                                        | 983.258.493               | 203.986.510             | 20,7                              | 112.871.319                | 11,5                              | 324.038.872                              | 33,0                              | 640.896.701                  | 65,2                              |
| 2021                                                                                                        | 1.395.725.545             | 285.606.384             | 20,5                              | 190.150.638                | 13,6                              | 533.684.455                              | 38,2                              | 1.009.441.477                | 72,3                              |
| 2022                                                                                                        | 2.708.979.101             | 367.376.434             | 13,6                              | 523.880.239                | 19,3                              | 1.076.302.455                            | 39,7                              | 1.967.559.128                | 72,6                              |

Kaynak: (GİB Resmi Websitesi, İstatistikler, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Tablo.3'te 2012-2022 yılları arasındaki vergi gelirleri tahsilat toplamına, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve tahsilatına ve bunların vergi gelirleri içindeki payına, dahilde ve ithaldeki KDV tahsilatına ve bu rakamın vergi gelirleri içindeki payına yer verilmiştir. Ayrıca vergilerin tahsilat toplamının toplam vergi gelirleri içindeki payına da en son sütunda yer verilmiştir.

Tablo.3'teki veriler incelendiğinde, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payının 2019 yılına kadar nispeten stabil kaldığı ancak 2019 yılında %25 ile en yüksek orana ulaştığı ve ardından son yıllara doğru önemli oranda azaldığı görülmektedir. Bu azalışın 2022 yılındaki %13,6 ile en alt düzeyde olduğu anlaşılmaktadır. Kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının ise 2012 yılındaki %10,1 payının ardından %8'lere kadar gerilediği görülmektedir. 2013-2017 yılları arasında nispeten daha yatay seyrettiği, 2017 yılı sonrasında artışa geçtiği görülmekte olup 2022 yılı sonunda yaklaşık yedi puan kadar oranda arttığı ve %19,3'e ulaştığı görülmektedir. Toplam KDV tahsilat tutarının ise (dahilde ve ithalde) gelir ve kurumlar vergisi tahsilat toplamından daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının 2012 yılında %32,5'ten 2022 yılı itibarıyla %39,7'ye ulaşması ile kamu maliyesi için oldukça ciddi bir kamu kaynağı olduğu ortadadır. Gelir, kurumlar ve KDV olarak toplam üç vergi tahsilat payının ise %64 oranından %72'ye kadar

yükseldiği anlaşılmaktadır. Yaklaşık olarak dört birim vergi tahsilatından üç birimini sadece bu üç verginin oluşturduğu anlaşılmaktadır.

Tablo.4'te ise salt KDV'nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı ayrıntılı olarak gösterilmekte olup 2012-2022 yıllarındaki toplam vergi tahsilatına yer verilmiştir. Dahilde ve ithalde alınan KDV tahsilatı ayrı ayrı görülebilmekte, toplam KDV tahsilatı da ayrıca bir sütunda yer almakta ve toplam vergi gelirleri içindeki payı kıyaslanabilmektedir.

**Tablo 4:** KDV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2012-2022)

| KATMA DEĞER VERGİSİ'NİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (BİN TL) (2012-2022) |                           |                              |                                   |                              |                                   |                      |                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|------------------------------|-----------------------------------|------------------------------|-----------------------------------|----------------------|-----------------------------------|
| Yıllar                                                                                 | Vergi Gelirleri Tahsilatı | Dahilde Alınan KDV Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) | İthalde Alınan KDV Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) | Toplam KDV Tahsilatı | Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) |
| 2012                                                                                   | 317.218.619               | 53.150.720                   | 16,8                              | 50.005.155                   | 15,8                              | 103.155.875          | 32,5                              |
| 2013                                                                                   | 367.517.727               | 61.144.841                   | 16,6                              | 62.733.522                   | 17,1                              | 123.878.363          | 33,7                              |
| 2014                                                                                   | 401.683.956               | 66.124.818                   | 16,5                              | 64.413.736                   | 16,0                              | 130.538.554          | 32,5                              |
| 2015                                                                                   | 465.229.389               | 79.188.853                   | 17,0                              | 74.655.321                   | 16,0                              | 153.844.174          | 33,1                              |
| 2016                                                                                   | 529.607.901               | 91.966.288                   | 17,4                              | 76.842.064                   | 14,5                              | 168.808.352          | 31,9                              |
| 2017                                                                                   | 626.082.415               | 106.573.701                  | 17,0                              | 100.105.977                  | 16,0                              | 206.679.678          | 33,0                              |
| 2018                                                                                   | 738.180.401               | 128.359.938                  | 17,4                              | 122.301.655                  | 16,6                              | 250.661.593          | 34,0                              |
| 2019                                                                                   | 820.148.186               | 144.860.355                  | 17,7                              | 125.292.455                  | 15,3                              | 270.152.810          | 32,9                              |
| 2020                                                                                   | 983.258.493               | 164.814.761                  | 16,8                              | 159.224.111                  | 16,2                              | 324.038.872          | 33,0                              |
| 2021                                                                                   | 1.395.725.545             | 271.740.149                  | 19,5                              | 261.944.306                  | 18,8                              | 533.684.455          | 38,2                              |
| 2022                                                                                   | 2.708.979.101             | 497.322.951                  | 18,4                              | 578.979.504                  | 21,4                              | 1.076.302.455        | 39,7                              |

Kaynak: (GİB Resmi Websitesi, İstatistikler, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Tablo.4'teki veriler incelendiğinde dahilde alınan KDV'nin çoğu yıl ithalde alınan KDV tahsilatından daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ancak 2022 yılında ise üç puanlık bir farkla yaklaşık 81.6 milyar TL ile ithalde daha fazla KDV tahsilatı yapıldığı görülmektedir. Son dokuz yılda dahilde alınan KDV'nin vergi tahsilatı toplamı içindeki payı %16 dolaylarında iken son iki yılda kayda değer oranda bir artış göstermiştir. Yine ithalde alınan KDV'nin payının da 2021 yılında %18,8 ulaştığı, 2022 yılında ise %21,4'e yükseldiği görülmektedir. Aynı zamanda 2022 yılında ithalde alınan KDV tahsilatının dahilde alınan KDV'ni aştığı ve toplam vergi tahsilatı içindeki payının da 3 puan üzerine çıktığı anlaşılmaktadır. Toplam KDV tahsilatının ve diğer vergiler içindeki oranının ise %30 dolaylarında seyrettiği, 2022 yılında ise 1.076.302.455-TL tutar ve %39,7 pay ile en yüksek bir orana ulaştığı görülmektedir.

Yaklaşık %40 oran harcama üzerinden alınan vergilerden sadece biri olan KDV için oldukça yüksek bir oran olarak değerlendirilebilmektedir.

Bir ülkedeki vergi tahsilatını ve toplam vergi gelirleri içindeki bir verginin payını o ülkenin iç dinamiklerine göre tek başına değerlendirmek yeterli olmayacaktır. OECD üyesi olan Türkiye'nin ve birliğe üye diğer ülkelerdeki uygulanan KDV verilerini kıyaslamak gerektiğinde, tablo.5'te OECD ülkelerinde KDV'nin GSYİH içindeki payı ve KDV'nin toplam vergiler içindeki payı görülmektedir.

**Tablo 5: OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı**

| OECD Ülkelerinde Katma Değer Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı |                             |      |      |      |                                       |      |      |      |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------|------|------|------|---------------------------------------|------|------|------|
| Ülkeler/Yıllar                                                | KDV'nin GSYİH İçindeki Payı |      |      |      | KDV'nin Toplam Vergiler İçindeki Payı |      |      |      |
|                                                               | 2000                        | 2010 | 2019 | 2020 | 2000                                  | 2010 | 2019 | 2020 |
| Avustralya                                                    | 3,4                         | 3,3  | 3,2  | 3,5  | 11,1                                  | 13,1 | 11,7 | 12,4 |
| Avusturya                                                     | 7,9                         | 7,7  | 7,7  | 7,4  | 18,7                                  | 18,7 | 18   | 17,6 |
| Belçika                                                       | 7,1                         | 7    | 6,6  | 6,4  | 16,1                                  | 16,2 | 15,6 | 15   |
| Kanada                                                        | 3,2                         | 4,2  | 4,5  | 4,5  | 9,2                                   | 13,7 | 13,5 | 13,2 |
| Şili                                                          | 7,8                         | 7,6  | 8,3  | 8    | 41,8                                  | 38,5 | 39,9 | 41,1 |
| Kolombiya                                                     | 4,3                         | 5,3  | 5,8  | 5,4  | 27,6                                  | 29,3 | 29,6 | 28,7 |
| Kosta Rika                                                    | 4,8                         | 4,6  | 4,3  | 4,5  | 22,8                                  | 21   | 18,5 | 19,7 |
| Çek Cumhuriyeti                                               | 5,9                         | 6,6  | 7,5  | 7,4  | 18,3                                  | 20,5 | 21,6 | 21,3 |
| Danimarka                                                     | 9,1                         | 9,4  | 9,4  | 9,8  | 19,5                                  | 20,9 | 20   | 20,8 |
| Estonya                                                       | 8,4                         | 8,5  | 8,9  | 8,9  | 27,1                                  | 25,7 | 26,7 | 26,7 |
| Finlandiya                                                    | 8                           | 8,3  | 9,2  | 9,2  | 17,4                                  | 20,4 | 21,7 | 22,1 |
| Fransa                                                        | 7,2                         | 6,8  | 7,1  | 7    | 16,7                                  | 16,1 | 15,9 | 15,4 |
| Almanya                                                       | 6,7                         | 7    | 7    | 6,5  | 18,4                                  | 19,8 | 18,2 | 17,2 |
| Yunanistan                                                    | 6,3                         | 7,1  | 8,4  | 7,8  | 18,9                                  | 22   | 21,3 | 20,1 |
| Macaristan                                                    | 8,7                         | 8,5  | 9,5  | 9,8  | 22,5                                  | 23   | 26,2 | 27,1 |
| İzlanda                                                       | 10,2                        | 7,4  | 8    | 8    | 28,5                                  | 22,8 | 22,9 | 22   |
| İrlanda                                                       | 7                           | 6    | 4,3  | 3,4  | 22,9                                  | 21,7 | 19,6 | 17,2 |
| İsrail                                                        | 7,2                         | 7,4  | 7,1  | 7,1  | 21                                    | 24,3 | 23,8 | 23,9 |
| İtalya                                                        | 6,2                         | 6,1  | 6,2  | 6    | 15,4                                  | 14,5 | 14,7 | 14,1 |
| Japonya                                                       | 2,3                         | 2,5  | 4,2  | 4,9  | 9,1                                   | 9,6  | 13,2 | 14,9 |
| Kore                                                          | 3,6                         | 3,9  | 4,3  | 4,2  | 17                                    | 17,5 | 15,7 | 15,1 |
| Letonya                                                       | 6,9                         | 6,6  | 8,6  | 8,7  | 23,9                                  | 23,3 | 27,8 | 27,5 |
| Litvanya                                                      | 7,5                         | 7,8  | 7,9  | 7,9  | 24,4                                  | 27,5 | 26   | 25,6 |
| Lüksemburg                                                    | 4,9                         | 6,2  | 5,8  | 5,7  | 13,2                                  | 17,3 | 14,7 | 14,9 |
| Meksika                                                       | 2,8                         | 3,8  | 3,8  | 4,2  | 24,7                                  | 29,4 | 23,4 | 23,8 |
| Hollanda                                                      | 6,4                         | 6,7  | 7,1  | 7,4  | 17,3                                  | 18,7 | 18,2 | 18,5 |
| Yeni Zelanda                                                  | 8,1                         | 9,3  | 9,5  | 10,4 | 24,9                                  | 30,7 | 30,4 | 30,6 |
| Norveç                                                        | 8,2                         | 7,8  | 8,6  | 9,1  | 19,8                                  | 18,6 | 21,5 | 23,6 |
| Polonya                                                       | 6,9                         | 7,6  | 7,9  | 8    | 21                                    | 24,2 | 22,6 | 22,4 |
| Portekiz                                                      | 7,6                         | 7,5  | 8,8  | 8,4  | 24,5                                  | 24,8 | 25,4 | 23,8 |
| Slovak Cumhuriyeti                                            | 6,8                         | 6,1  | 7,3  | 7,4  | 20,4                                  | 21,8 | 21   | 21   |
| Slovenya                                                      | 8,5                         | 8,1  | 8    | 7,5  | 22,7                                  | 21,3 | 21,6 | 20,2 |
| İspanya                                                       | 5,8                         | 5,2  | 6,5  | 6,3  | 17,6                                  | 16,5 | 18,7 | 17,1 |
| İsveç                                                         | 8,2                         | 9    | 9,1  | 9,2  | 16,4                                  | 21,1 | 21,3 | 21,6 |
| İsviçre                                                       | 3,5                         | 3,3  | 3,1  | 3,1  | 13                                    | 12,7 | 11,3 | 11,3 |
| Türkiye                                                       | 5,7                         | 5,4  | 4,2  | 4,6  | 24,2                                  | 21,7 | 18,1 | 19,2 |

|               |     |     |     |     |      |      |      |      |
|---------------|-----|-----|-----|-----|------|------|------|------|
| İngiltere     | 5,9 | 6,1 | 6,9 | 6,5 | 18,1 | 19   | 21,3 | 20,2 |
| ABD           | 0   | 0   | 0   | 0   | 0    | 0    | 0    | 0    |
| OECD-Ortalama | 6,3 | 6,4 | 6,7 | 6,7 | 19,6 | 20,5 | 20,3 | 20,2 |

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur (OECD Revenue Statistics, 2022, Erişim Tarihi: 10.04.2023).

Bir vergi türünün bir ülkedeki performansı genel olarak GSYİH ve toplam vergi tahsilatı içindeki payına göre değerlendirilmektedir (Kutbay, 2019: 604). Veriler ilgili kaynakta 2000, 2010, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkindir. En son satırda ise OECD topluluğunun ortalama verilerine yer verilmiştir. KDV'nin GSYİH içindeki payının Danimarka, Estonya, Finlandiya, Macaristan, Yeni Zelanda, Norveç ve İsveç'te son yıllara doğru OECD ortalamasının üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. İsviçre, Avustralya, Meksika ve Türkiye'de bu oranın oldukça düşük hatta OECD ortalaması %6,7'lik oranın altında olduğu görülmektedir.

Yeni Zelanda ve Letonya'da KDV'nin toplam vergiler içindeki payının %30 dolaylarında, Şili de ise %40 pay ile çok yüksek bir orana ulaştığı dikkat çekmektedir. Şili, Yeni Zelanda, Kolombiya, Letonya, Macaristan, Estonya, Litvanya'da söz konusu rasyonun OECD ortalaması olan %20'lerin oldukça üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan İsviçre, Avustralya, Kanada, İtalya, Lüksemburg, Japonya gibi gelişmiş ve ekonomisi olgunlaşmış ülkelerde ise KDV'nin toplam vergiler içindeki payının %15'in altında kaldığı hatta İsviçre ve Avustralya'da %11 dolaylarına kadar düştüğü görülmektedir. Bu oran OECD ortalaması olan %20'nin oldukça altında bulunmaktadır.

Türkiye'de uygulanan KDV'nin GSYİH içindeki payının 2000, 2010, 2019, 2020 yıllarında OECD ortalamasının altında, toplam vergiler içindeki payının ise 2000 ve 2010 yıllarında OECD ortalamasının üzerinde, 2019, 2020 yıllarında ise OECD ortalamasının altında seyrettiği anlaşılmaktadır. Tablo.5'teki veriler ışığında, Türkiye'de uygulanan KDV'nin GSYİH içindeki payının ve toplam vergiler içindeki payının OECD ülkelerindeki ortalamanın altında seyrettiği anlaşılmaktadır. 2020 yılında ulaşıldığında ise Türkiye'de KDV'nin GSYİH içindeki payının OECD ortalamasının altında kaldığı anlaşılmaktadır.

Tablo.3-4-5'te yer verilen bilgiler ve yapılan açıklamalar ışığında, KDV'nin Türkiye'de önemli bir bütçe geliri olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ülke

verilerine göre KDV tahsilatı iyi olmakla birlikte tüm vergi gelirleri içindeki payının oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye’de 2022 yılı sonu itibariyle KDV’nin toplam vergi gelirleri içindeki payının yaklaşık %40’a kadar ulaştığı görülmektedir. Türkiye’de harcama üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının bu denli yüksek olması olgun ekonomilerde karşılaşılan bir durum değildir. Bu husus, Türkiye’de vergilerin uygulamasında ve tahsilatındaki başarısızlığın bir yansımasıdır (Ay ve Talaşlı, 2008: 149). Zira tahsilatı kolay olan dolaysız yani harcamalar üzerinden alınan vergilere yönelmenin sonucunda bu durum ile karşılaşılmaktadır. KDV tahsilatı artışı olumlu bir gelişmedir ancak toplam vergi gelirleri içindeki payının azalması gerekmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 45). Ekonomisi gelişmiş ülkelerde gelir üzerinden alınan vergilerin yani dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek, harcama vergileri payının ise daha düşük olması istenmektedir (Işık ve Kılınç, 2009: 171). Öte yandan bu rasyoların sağlanması sayesinde ülke ekonomisinin Dünya ölçeğinde de güvenilirliği artacaktır. Türkiye’de ise bu durumun sağlanamadığı anlaşılmaktadır.

Dolaylı vergi yükünün dolaysız vergilere göre daha yüksek olması durumunda bir çok olumsuzluğu beraberinde getirmekle birlikte ekonomiye etkisinin daha fazla olduğu ve enflasyona sebebiyet verdiği kabul edilmektedir (Arıkan ve Bahçe, 2011: 39). Böylece dolaylı vergilerin yerini daha adaletli olduğu, gelire ve kazanca göre vergileme imkanı veren ve yüklenicisinin belli olduğu dolaysız vergilere bırakması gerekmektedir (Yaşa ve Özen, 2016: 47). Bu sebeplerle KDV’nin mükellef sayısının ve tahsilatının artışının sağlanmasının yanında, toplam vergi gelirleri içindeki payının azaltılması gerekecektir. Az gelişmiş, gelişmekte olan ekonomilerde ve kayıt dışılığın yüksek olduğu ülkelerde bunu sağlamak zor olabilir. Gelişmiş ülkelerde ise bu oranlara bağlı kalınmaya çalışılmaktadır. Elbette ki bazı evrensel ekonomik dalgalanma dönemlerinde bu oranlarda farklılıklar olabilecektir. Ancak hedeflenen dolaysız vergi yükünün daha fazla olmasıdır.

Çalışmanın bu bölümünde yer alan veriler ışığında, Türkiye’de kurumlar vergisinde dalgalanmalar olsa da 2012 yılından 2022 yılına gelindiğinde vergi gelirleri içindeki payının yaklaşık iki katına çıktığı anlaşılmaktadır. Aksine gelir vergisinin payının ise azaldığı anlaşılmaktadır. Türkiye’de dolaysız vergi tahsilatının artırılması gerekmekte olup gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının

artırılması gerekmektedir. Öte yandan OECD ülkeleri ile Türkiye'nin kıyaslanması durumunda KDV'nin GSYİH içindeki payının OECD ortalamasının altında seyrettiği anlaşılmaktadır. Bu rasyolara önem verilerek gerekli mali hedefler belirlenmeli ve bu hedefler doğrultusunda vergi planlaması yapılması gerekmektedir.

## 1.5. TÜRKİYE'DE UYGULANAN KDV ORANLARI VE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ KDV ORANLARI

### 1.5.1. Türkiye'de Uygulanan KDV Oranları

Türkiye'de 1985 yılından itibaren kanuni oranın yanı sıra bir kısım mal ve hizmet grupları için oran farklılaştırılmasına başvurulduğu bilinmektedir.

Tablo.6'da KDV'nin Türkiye'de uygulanmaya başladığı 1985 yılı ve izleyen yıllar itibariyle uygulanan standart ve diğer uygulanan KDV oranları gösterilmektedir. Tablo.6'da görüldüğü üzere, Türkiye'de 1985 yılı hariç izleyen yıllar itibariyle oran farklılaştırılmasına başvurulmuş ve uygulanan oranlar sürekli güncellenmiştir. İzleyen yıllarda ise indirimli oran uygulanmış olup 1988 yılında ise %15 oranında standart oranın üzerinde yükseltilmiş bir KDV oranı belirlenmiştir. 1988-2002 yılları arasında yürürlükteki KDV oranları sıkça değiştirilmekle birlikte; 2002 yılı sonrasında genel oran %18, indirimli oran %8 ve süper indirimli oran %1 olarak belirlenmiştir. İndirimli olarak ise %3-8 arasında farklı oranların uygulandığı dikkat çekmektedir. Böylece KDV oranlarında istikrar sağlanmıştır (Çelen ve Güler, 2017: 80).

**Tablo 6:** Türkiye'de KDV Oranlarının Gelişimi ve Değişimi

| Yıllar    | Yükseltilmiş Oran | Standart Oran | İndirimli Oran | Süper İndirimli Oran |
|-----------|-------------------|---------------|----------------|----------------------|
| 1985      | •                 | 10            |                |                      |
| 1986      | •                 | 10            | 5              | 1                    |
| 1987      | •                 | 12            | 5              | 1                    |
| 1988      | 15                | 12            | 3,5,8          | 1                    |
| 1989      | 15                | 10            | 3,5            | 1                    |
| 1990      | 15, 20            | 11            | 3, 5,6         | 1                    |
| 1991      | 20                | 12            | 6              | 1                    |
| 1992      | 13,5-20, 13-20    | 12            | 6              | 1                    |
| 1993      | 13-20, 23         | 12            | 6,8            | 1                    |
| 1994-1995 | 23                | 15            | 8              | 1                    |
| 1996-1998 | 23-40             | 15            | 8              | 1                    |

|           |              |    |   |   |
|-----------|--------------|----|---|---|
| 1999      | 23-40, 25-40 | 15 | 8 | 1 |
| 2000      | 25-40        | 17 | 8 | 1 |
| 2001      | 25-40, 26-40 | 18 | 8 | 1 |
| 2002      | 26-40. •     | 18 | 8 | 1 |
| 2003-2016 | •            | 18 | 8 | 1 |

Kaynak: (Çelen ve Güler, 2017: 80)

Türkiye’de KDV oran farklılaştırılması mevcut olup kanuni oran %10 olmakla birlikte, uygulamada üç farklı KDV oranı mevcuttur. KDVK’na göre kanuni oranı %10 olmasına karşın, Cumhurbaşkanına bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1’e kadar indirmeye, konut teslimleri için farklı oran belirleme yetkisi verilmiştir. Dolayısıyla uygulamada %1’den %40’a kadar KDV oranına rastlanılabilecektir. Ancak şuan (tezin düzenlenme tarihi itibarıyla) için üç farklı oran uygulanmaktadır. Söz konusu yetkiler çerçevesinde, KDV’nde genel oran (%20) olarak belirlemiştir. Cumhurbaşkanı kararına göre ise (I) sayılı listede belirtilenler için (%1), (II) sayılı listedekiler için ise (%10) KDV oranı belirlenmiştir. (7346 sayılı CB kararı ile)

Bu oran farklılaştırması beraberinde birtakım zorlukları ve iş yükünü de beraberinde getirmiştir. Mükellefler ve vergi uygulamasında görevliler zaman zaman hangi mal ve hizmete hangi KDV oranının uygulanacağı konusunda tereddüt yaşamaktadırlar. Çünkü KDV oranları yetkili makamların kararları ışığında listeler halinde, birçok maddede hacimli ve detaylı olarak belirlenmektedir. Bazı durumlarda kararlarda yer verilen açıklamalar yetersiz olabilmekte ve uygulamada ihtilafa sebebiyet vermektedir. Öte yandan oran farklılaştırması sonucunda mükelleflere iade hakkı ortaya çıkabilmektedir. İade alacağı mükelleflerin doğal olarak bir hakkı ise de iade işlemleri mükelleflere ve vergi idaresine iş yükü getirmektedir. Hatta mükelleflere zaman ve mali açıdan bir yük oluşturmaktadır. Çalışmanın izleyen bölümlerinde konu ile ilgili olarak KDV oranlarına detaylı yer verileceğinden bu bölümde özet halinde yer verilmiştir.

### 1.5.2. Türkiye’de İnşaat Sektöründeki İndirimli KDV Oranları

Türkiye’deki KDV mevzuatında inşaat işlerine yönelik indirimli KDV oran uygulaması konut teslimlerinde, konut yapı kooperatiflerine verilen inşaat taahhüt

işlerinde ve diğer indirimli orana tabi inşaat işlerinde karşılaşılmaktadır. Bu konulara detaylı olarak bu bölümde yer verilmiş olup konut teslimlerindeki önceki mevzuat hükümlerine göre uygulanmış olan ve güncel olarak uygulanan KDV oranlarına yer verilecek olup kıyaslama yapılarak örneklerle açıklanmıştır.

#### **1.5.2.1. Konut Teslimleri**

KDV mevzuatında inşaat işlerine yönelik indirimli KDV oran uygulamasının temeli ve en önemlisi konut teslimlerinde indirilmiş oran belirlenmiş olmasıdır. Bu bölümde konu detaylı olarak işlenmiştir.

##### **1.5.2.1.1. İnşaat İşlerine Yönelik Uygulanan Eski ve Güncel KDV Oranları**

KDVK'na göre KDV oranı %10 olup ancak kanun hükmü gereği oran belirleme yetkisi Cumhurbaşkanı'na verilmiştir (700 sayılı KHK'nın 90. maddesi ile bu fıkra da yer alan "Bakanlar Kurulu" (BK) ibaresi "Cumhurbaşkanı" şeklinde değiştirilmiştir. Yürürlük 09.07.2018). Yine kanunda konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye Cumhurbaşkanının yetkili olduğu ifade edilmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından bu yetki kullanılarak genel oran %20, (I) sayılı listedeki teslim ve hizmetler için oran %1, (II) sayılı liste için ise %10 olarak belirlenmiştir.

Esas itibarıyla KDV, konutu satışa konu edecek mükellefler ve satın alacak olan nihai alıcılar üzerinde yük oluşturmaktadır. Dolaylı bir vergi olması ve yansıtılma özelliği de bulunması sebebiyle satıcılara yük oluşturan kısmının alıcılara daha da fazla yansıtılacağı varsayılarak temel ihtiyaçlardan olan barınmanın sağlanması amacıyla konut tesliminde KDV oranı nispeten düşük oranda belirlenmiştir (Bay, 2019: 4104). Bu amaçla yapılan mevzuat düzenlemeleri ile konut tesliminde uygulanacak KDV oranı düşük belirlenmiş ancak oldukça karmaşık bir oran uygulaması belirlendiği anlaşılmaktadır. Bu karışıklık uygulamada tereddüde ve hataya mahal verebilecek türdendir. Bu nedenle de indirilmiş orana tabi konut tesliminde mükellefler tarafından çok sayıda özelge talep edilmiş ve vergi yargısına çok sayıda bu konu ile başvuru yapılmıştır. Öte yandan vergi idaresi de zaman zaman

tereddüt hasıl olan hususlar ile ilgili genelge, iç genelge ve genel yazılar ile uygulamaya yön vermeye çalışmıştır.

Esas itibariyle düzenlemede net alana göre KDV oran belirlemesi yapılmışsa da net alan hesaplaması başlı başına bir sorun olmuştur. Bu konuya ayrıntılı olarak değinilmiş olup, konutun net alanının hesaplanmasına ek olarak teslim edilecek konutun kentsel dönüşüm kapsamında olup olmadığı, lüks ve birinci sınıf inşaat olup olmadığı ve yine arsa birim m2 vergi değerine göre de sınıflandırma yapılarak oran belirlemesi bulunduğu görülmektedir. İnşaat ruhsatının belediyeler tarafından verildiği göz önünde bulundurulduğunda, yapının lüks veya birinci sınıf mı olduğu, Emlak Kanunu'na göre m2 birim değerinin tespiti güç ve karmaşık olduğundan konut teslimindeki uygulanacak KDV'nde de birtakım uygulama sorunları ortaya çıkmıştır. Bazı durumlarda lüks konut projelerine alt sınıf inşaat ruhsatı verildiği ve buna göre de KDV'nden kaçınıldığı hem de haksız ve yersiz KDV iadesi alınmaya çalışıldığına rastlanılmaktadır. Bu sebeple hem KDV oranı düşük uygulanmakta hem de düşük oran uygulandığından yüklenilen ve teslimdeki KDV oran farkından dolayı haksız KDV iadesi talep edilmektedir. KDV oran belirlemesindeki karmaşıklığa sebebiyet veren bu durum konut tesliminde iade uygulamasındaki en büyük sorunlardan biridir. Ancak 28.03.2022 tarihli ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (T.C. Resmi Gazete Resmi Websitesi, Cumhurbaşkanlığı Kararı, Erişim Tarihi: 01.08.2023) ile önemli bir değişikliğe gidilmiş olup 5359 sayılı Kararın 10. maddesinde, 01.04.2022 tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış konutlar için eski hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu değişiklik ve tezin düzenlendiği tarih itibariyle güncel KDV oranlarına tablo.7'de yer verilmiştir.

**Tablo 7: İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerindeki Eski ve Güncel KDV Oranları**  
Karşılaştırma Tablosu

| <b>İndirimli Orana Tabi Konut Teslimlerinde Uygulanacak KDV</b>                                                                                                                                                                                                                                                 |                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| <b>01.04.2022 Tarihinden Önceki Yapı Ruhsatı Alınmış Konutlar İçin Uygulama</b>                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Oran (%)</b> |
| Büyükşehir Belediye sınırları dışında net alanı 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan konut teslimlerinde                                                                                                                                                                                                           | 1               |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m <sup>2</sup> değeri 1.000-2.000 TL arasında olan konutlar                                                | 8               |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m <sup>2</sup> değeri 2.000 TL üzerinde olan konutlar                                                      | 18              |
| Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan konutlar    | 1               |
| Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin üzerinde olan konutlar | 18              |
| <b>01.04.2022 Tarihinden Sonra Yapı Ruhsatı Alınmış Konutlar İçin Uygulama (10 Temmuz 2023 Tarihine Kadar)</b>                                                                                                                                                                                                  | <b>Oran (%)</b> |
| 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezen yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların <u>net alanı 150 m<sup>2</sup> altı</u> ve 150 m <sup>2</sup> ve kadar olan kısmı                   | 1               |
| 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezen yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m <sup>2</sup> 'yi aşan kısmı                                                         | 18              |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin üzerindeki konutların 150 m <sup>2</sup> altı ve 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan kısmı                                                                                                                                                                                      | 8               |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin üzerindeki konutların 150 m <sup>2</sup> 'yi aşan kısmı                                                                                                                                                                                                                       | 18              |
| Arsa ve arazi teslimleri                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 8               |
| <b>01.04.2022 Tarihinden Sonra Yapı Ruhsatı Alınmış Konutlar İçin Uygulama (10 Temmuz 2023 Tarihi Sonrası KDV Oranları)</b>                                                                                                                                                                                     | <b>Oran (%)</b> |
| 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezen yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların <u>net alanı 150 m<sup>2</sup> altı</u> ve 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan kısmı                  | 1               |
| 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezen yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m <sup>2</sup> 'yi aşan kısmı                                                         | 20              |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin üzerindeki konutların 150 m <sup>2</sup> altı ve 150 m <sup>2</sup> 'ye kadar olan kısmı                                                                                                                                                                                      | 10              |
| Net alanı 150 m <sup>2</sup> 'nin üzerindeki konutların 150 m <sup>2</sup> 'yi aşan kısmı                                                                                                                                                                                                                       | 20              |
| Arsa ve arazi teslimleri                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 10              |

Kaynak: Tablo ilgili mevzuat hükümlerine göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.7'de konut için belirlenen KDV oranlarını yapı ruhsatı tarihi 1 Nisan 2022 tarihinden önce ve sonra şeklinde değerlendirmek gerekecektir. Yine bu tarihlerden önce veya sonra uygulanacak KDV oranının tespitindeki bir diğer önemli kriter de teslim tabi konutun net alanının 150 m<sup>2</sup> altında mı yoksa üstünde mi olduğudur. Mezkur tabloda 10 Temmuz 2023 tarihi itibarıyla yürürlükte olan konut

teslimleri için uygulanacak güncel KDV oranlarına da ayrıca yer verilmiştir.

1 Nisan 2022 tarihi öncesi alınan inşaat ruhsatlarına ilişkin konut teslimindeki uygulanacak KDV oranı yine aynı şekilde net alana göre belirlenmiştir. Ancak konut teslimlerinde konutun büyükşehir belediye sınırları içinde olup olmaması, yine teslim tabi konutun lüks ve birinci sınıf inşaat ruhsatına sahip olup olmaması, arsa m<sup>2</sup> br değerinin ne olduğu ile kentsel dönüşüm kapsamında olup olmadığı bakımından uygulanacak KDV oranı; %1, %8 ve %18 olarak değişiklik göstermiştir.

Öte yandan 5359 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 01.04.2022 tarihinden sonra alınan inşaat ruhsatlarına ilişkin yapılacak konut teslimlerinde, konutun büyükşehir belediye sınırları içerisinde olup olmadığının, lüks ve 1. sınıf inşaat ruhsatına sahip olup olmamasının ve arsa br m<sup>2</sup> değerinin bir önemi kalmamıştır. Söz konusu kararla birlikte; 01.04.2022 tarihinden sonra temin edilen yapı ruhsatları ile yapılacak teslimlerde KDV oranındaki temel kriter yine konutun net alan m<sup>2</sup>'si olup kentsel dönüşüm kapsamında olup olmamasına göre de KDV oranı ayrıca belirlenecektir. Bahsi geçen Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın 10. maddesinde de bu konuya açıklık getirilmiştir. Kararın yürürlük tarihinden önce yapı ruhsatı alınmış ve inşa edilerek teslim tabi olacak konutlar için ise değişiklik öncesi eski hükümlerin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiştir.

Eski düzenlemede teslim tabi konuta uygulanacak KDV oranının tespiti çok sayıda kriter bulunması uygulamada karışıklığa sebebiyet vermiştir. Değişiklik ile birlikte bu karışıklık nispeten ortadan kalkmıştır. Ancak yeni düzenleme irdelenecek olursa, KDV oranının tespiti nispeten daha sade bir yapıya kavuşmuş olsa da KDV oranı bazı konutlar için artık daha yüksektir. Kentsel dönüşüm projeleri kapsamındakiler hariç olmak üzere, net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı daha yüksek uygulanacaktır. Bu durumda konut teslimindeki KDV daha fazla olacak, teslimdeki konut fiyatı KDV oranının artışına bağlı olarak artacak bu durum da konut satış fiyatını ve konut satış miktarlarını etkileyecektir. Düşük KDV oranına tabi avantajlı durumda olanlar yine kentsel dönüşüm tabi olan konutlardır. Bu konutlar için yine %1 KDV oran uygulaması devam etmektedir. Ancak konutun net alanının 150 m<sup>2</sup> altında olması durumunda bu oran geçerli olup aşan kısım için ise tablo.7'deki oranlar uygulanacaktır. 10 Temmuz 2023 tarihi sonrası KDV oranlarına ise ayrıca yer verilmiş olup, KDV oranlarındaki

artış kayda değerdir.

#### 1.5.2.1.2. Uygulanacak KDV Oranına İlişkin Örnekler

01.04.2022 tarihinden itibaren alınmış olan yapı ruhsatları için oran değişikliği nedeniyle hesaplamada daha dikkatli olunması gerekmektedir. Bu tarihten sonraki KDV hesapları daha kolay yapılmakta, teslim tabi konut için KDV hesabında sadece net alan ve 6306 sayılı Kanun kapsamındaki kentsel dönüşüm tabi olup olmadığı kriter olarak ortaya çıkmaktadır. 01.04.2022 tarihinden sonra yapı ruhsatı alınmış olan yapılarda ilk önce kentsel dönüşüm kapsamında olup olmadığının tespiti yapılmalı ve ilgili KDV oranı uygulanmalıdır.

Konut tesliminde uygulanacak KDV oranları ve KDV hesaplamalarına ilişkin örneklere tablo.8’de yer verilmiştir. Tablo.8’de müteahhit firma (F) İnş. Taah. A.Ş.’nin 6306 sayılı Kanun kapsamında olan ve olmayan satışları olarak iki farklı örneklendirme yapılmıştır. Yapı ruhsatı 01.04.2022 tarihi öncesi ve sonrası olan konut teslimleri de ayrıca vurgulanmak üzere örnekler çeşitlendirilmiştir.

**Tablo 8:** Konut Tesliminde Uygulanacak KDV Oranlarına ve KDV Hesaplamalarına İlişkin Örnek

| (F) İnş. Taah. A.Ş.'nin Daire Satışları                                |          |                    |              |               |                   |                                                   |              |            |            |
|------------------------------------------------------------------------|----------|--------------------|--------------|---------------|-------------------|---------------------------------------------------|--------------|------------|------------|
| İnşaat                                                                 | Daire No | Yapı Ruhsat Tarihi | Satış Tarihi | Net Alan (m2) | Satış Bedeli (TL) | Uygulanacak KDV Oranı                             | KDV Matrahı  | KDV Tutarı |            |
| A İnşaatı                                                              | 5        | 1.02.2021          | 20.06.2022   | 110           | 500.000           | 1%                                                | 500.000      | 5.000      |            |
|                                                                        | 8        | 1.02.2021          | 25.06.2022   | 155           | 700.000           | 18%                                               | 700.000      | 126.000    |            |
| B İnşaatı                                                              | 2        | 5.04.2022          | 3.07.2023    | 115           | 800.000           | 8%                                                | 800.000      | 64.000     |            |
|                                                                        | 4        | 5.04.2022          | 4.07.2023    | 175           | 1.200.000         | 150 m2'ye olan kısım için (150/175*1.200.000): %8 | 1.028.571,43 | 82.285,71  | 113.142,86 |
|                                                                        |          |                    |              |               |                   | 150m2'yi aşan kısım için (25/175*1.200.000): %18  | 171.428,57   | 30.857,14  |            |
| C İnşaatı                                                              | 9        | 10.05.2022         | 15.08.2023   | 145           | 1.700.000         | %10                                               | 1.700.000    | 170.000    |            |
| (F) İnş. Taah. A.Ş.'nin 6306 Sayılı Kanun Kapsamındaki Daire Satışları |          |                    |              |               |                   |                                                   |              |            |            |
| İnşaat                                                                 | Daire No | Yapı Ruhsat Tarihi | Satış Tarihi | Net Alan (m2) | Satış Bedeli (TL) | Uygulanacak KDV Oranı                             | KDV Matrahı  | KDV Tutarı |            |
| D İnşaatı                                                              | 3        | 1.02.2022          | 4.12.2023    | 125           | 1.800.000         | 1%                                                | 1.800.000,00 | 18.000,00  |            |
|                                                                        | 7        | 1.02.2022          | 7.12.2023    | 170           | 2.500.000         | 150 m2'ye olan kısım için (150/170)*2.500.000: 1% | 2.205.882,35 | 22.058,82  | 75.000,00  |
|                                                                        |          |                    |              |               |                   | 150m2'yi aşan kısım için (20/170)*2.500.000: 18%  | 294.117,65   | 52.941,18  |            |

Kaynak: Tablo mevzuat hükümleri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.8'deki yer alan örnekleri açıklamak gerekirse, müteahhit firma (F) İnş. Taah. A.Ş.'nin 6306 sayılı Yasa kapsamında ve bu kapsamda olmayan satışları iki farklı şekilde örneklendirilmiştir. Bu yasa kapsamında olmayan (A) ve (B) inşaatında yer alan konut satışlarına değinmek gerekirse, yapı ruhsatı tarihi 01.04.2022 tarihi öncesi ve sonrası olan konut teslimleri de ayrıca vurgulanmak istendiğinden açıkça belirtilmiştir. Yine satış tarihleri ile de son mevzuat değişiklikleri vurgulanmak istenmiştir. A inşaatına ilişkin (5) ve (8) nolu dairelerin satışında m<sup>2</sup> büyüklüğüne göre KDV oranı saptanmış ve ilgili oranlar uygulanarak KDV hesaplanmıştır.

Müteahhit firma (F) İnş. Taah. A.Ş.'nin (B) inşaatındaki (2) ve (4) nolu daire satışlarında ise yapı ruhsatı tarihi 01.04.2022 tarihinden sonra olduğundan 5359 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararına göre belirlenen oranlar tatbik edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus net alanı 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konut teslimlerinde 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısım için indirimli oran, aşan kısım için ise genel oran tatbik edilmesi gerektiğidir. İlgili KDV oranları tatbik edilerek KDV tutarları hesaplamalarına yer verilmiştir.

Şirketin (C) inşaatındaki satışlarında ise 10 Temmuz 2023 tarihi sonrası KDV oran değişikliği örneklendirilmek istendiğinden (9) nolu daire satışında da yine net alan m<sup>2</sup> büyüklüğü 150 m<sup>2</sup>'yi aşmadığından indirimli oran olan %10 oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplamalarına yer verilmiştir.

Şirketin 6306 sayılı yasa kapsamındaki (D) inşaatındaki satışları incelendiğinde ise kentsel dönüşüm kapsamındaki satışlar olduğundan net alan büyüklüğü 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan kısım için indirimli oran, aşan kısım için ise genel oran tatbik edilerek KDV tutarları hesaplanmıştır.

#### **1.5.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Verilen İnşaat Taahhüt İşlerinde İndirimli Oran Uygulaması**

İnşaat sektöründeki indirimli oran uygulamasının sadece konut teslimi için geçerli olmadığı, diğer başkaca inşaat işlerinde de uygulandığı daha önce belirtilmiştir. Bu bölümde de konut teslimi haricindeki diğer indirilmiş KDV oranına tabi inşaat işlerine ayrıntılı yer verilmiştir.

#### **1.5.2.2.1. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri**

Bu bölümdeki konu hem istisna uygulaması hem de indirilmiş KDV uygulaması olarak mevzuatta yer almaktadır. KDVK'nun geçici 28. maddesi hükmüne göre; 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'nden müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan belirtilen tarihten sonraki ruhsatlara istinaden konut teslimlerinde ise indirilmiş KDV uygulaması bulunmaktadır. Söz konusu tarihler çok eskiymiş gibi algılsa da inşaat ruhsatlarının beş yıl olarak verildiği ancak ilgili mevzuata göre de iki defa uzatma imkanı dikkate alındığında, toplamda on beş yıl gibi bir sürede inşaatlar tamamlanabilmektedir. Özetle 2009 yılında yapı ruhsatı alınmış bir inşaatın inşa süreci 2024 yılına kadar uzanabilmektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre, indirilmiş KDV uygulaması yine teslim edilecek konutun net alanına göre belirlenmiş olup 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimleri %1 KDV'ne tabi olacak, 150 m<sup>2</sup>'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (%18) oranında KDV uygulanacaktır.

Kanun koyucu tarafından konut yapı kooperatiflerine verilecek olan inşaat taahhüt işi için istisna ve indirilmiş oran belirlenmiş ve bunun yanında mezkur kooperatifler tarafından üyelerine yapılacak olan konut teslimlerinde de benzer düzenlemeler yapılmıştır. Yukarıda yer verilen kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, maddenin yürürlük tarihi de dikkate alınarak yapı ruhsatının hangi tarihte alındığına göre işlem tesis edilecektir. 03.07.2009 tarihinden önceki yapı ruhsatlarına istinaden üyelere yapılacak konut teslimleri istisna kapsamındadır. Bu tarih sonrasında alınan yapı ruhsatlarına göre ise üyelere yapılacak konut teslimlerinde m<sup>2</sup> büyüklüğüne göre indirilmiş veya genel oran belirlenerek işlem tesis edilecektir. Ancak unutulmamalıdır ki istisna ve indirilmiş KDV oran uygulaması sadece kooperatif üyelerine yapılacak konut teslimleri için geçerlidir. Bahsi geçen kooperatifler tarafından üye haricindeki kişilere yapılan konut teslimleri düzenleme kapsamında değerlendirilmeyecektir. Öte yandan üyelere yapılmış bile olsa konut dışındaki taşınmaz teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ne tabidir.

#### **1.5.2.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması**

Konu ile ilgili düzenleme KDVK'nun geçici 15. maddesinde yer almaktadır. Konu ile ilgili 29.07.1998 tarihi kritik olup bu tarih öncesi inşaat ruhsatına sahip olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'nden istisna edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken konu bu uygulamadaki işlerin indirimli orana tabi değil istisna kapsamında olduğudur.

Yapı ruhsatı belirtilen tarihten sonra ise bu işlere indirimli oranda KDV uygulanacaktır. Yine bu taahhüt işinde de 29.07.1998 tarihi önemli olup yapı ruhsat tarihinin bu tarihten önce veya sonrasında olmasına göre işlem tesis edilecektir. Bu tarih öncesi yapı ruhsatı alınan inşaat taahhüt işleri istisna kapsamında olup bu tarih sonrasında ruhsat alınmış inşaat taahhüt işleri için ise istisna değil indirimli KDV oran uygulaması mevcuttur. Konut yapı kooperatiflerine verilecek inşaat taahhüt işleri için istisnadan yararlanılabilmesi ve indirimli orandan faydalanılabilmesi için kooperatif türünün konut yapı kooperatifi olması, taahhüt işinin bu kooperatife inşaat işi kapsamında ifa edilmesi gerekmektedir. Söz konusu düzenlemeler kapsamında arsanın kooperatif tüzel kişiliği adına olması zorunluluğu bulunmamaktayken vergi idaresi bu yöndeki görüşünde ısrarcı olmuş ve konu yargıya intikal etmiştir. 23.11.2003 tarih ve 2003-5 sayılı KDV Sirküleri ile de konuya ışık tutulmak istenmişse de başkaca ihtilaflara sebebiyet verilmiştir (Gencel, 2009: 157).

Yapılan işin istisna veya indirimli KDV uygulaması kapsamında değerlendirilebilmesi için inşaat taahhüt işi olması gerektiği açıkça vurgulanmıştır. Yapılan işin inşaat işi kapsamında olup olmadığı konusunda tereddüt edilmesi durumunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak belirlenen işler bu uygulama kapsamında değerlendirilecektir. Belirtilen hizmet ve teslimler dışındaki teslim ve hizmetlere ise genel hükümlere göre KDV uygulanmalıdır. 60 nolu KDV sirkülerinde inşaat taahhüt işleri tek tek sayılmıştır. Bu işlere çalışmanın önceki bölümünde yer verildiğinden tekrar değinilmeyecektir. Örneğin, hafriyat işi inşaat işi olarak nitelendirilse de inşaat taahhüt işi ile birlikte değil de ayrıca yapılacak olan hafriyat işi bu kapsamda değerlendirilemeyecektir. Mükellefler de tereddüt ettikleri işler ile ilgili GİB'ndan

görüş talep edebileceklerdir. Böylece ifa edecekleri işin yapım işi olup olmadığı, istisna kapsamında veya indirimli orana tabi olup olamayacağı hakkında bilgi edinmiş olacaklardır. Salt kanun hükmünden anlaşılanın uygulanması durumunda kapsam dahilinde olmayan bir iş için istisna ve indirimli oran uygulanabilir. Fakat konunun tali mevzuat hükümleri ile birlikte değerlendirilmesi gerekecektir. Çünkü inşaat işlerinin ne olduğu, hangi işin taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği kanunda açıkça yer almadığından ve bu denli ayrıntılı düzenleme ilgili kanunda yapılamayacağından tali mevzuat hükümleri dikkate alınmalıdır. Gerekirse konuya ilişkin özelgeler ve yargı kararları da göz önünde bulundurularak gerekli işlemler yerine getirilmelidir.

#### **1.5.2.2.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması**

Arsa kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusu olmaktadır. Bunlardan ilki arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı teslimi, diğeri ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimidir. Bu işlemler bir taahhüt işlemi değil, aslında teslim mahiyetindedir. Bir taraftan arsa teslimi, bir taraftan da arsa karşılığı olarak konut vb. bir taşınmaz teslimi yapılmaktadır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işlerinde inşaat taahhüt işinden söz edilemeyeceğinden bu kapsamda indirilmiş KDV'ne veya istisna uygulamasına tabi olamayacaktır. Bu nedenle genel oran uygulanması gerekmektedir. Arsa payı karşılığı olarak müteahhit sanki o arsa üzerinde yapacağı inşaat için taahhüt altına girmiş gibi görünse de mevzuat gereği bu inşaat işi taahhüt kapsamında değil, iki farklı teslim olarak değerlendirilmektedir. Bu sebeple de istisna veya indirimli oran kapsamında değerlendirilmemektedir. Genel esaslar çerçevesinde KDV uygulanacaktır. Konuya ilişkin olarak idare tarafından verilen 8.07.2021 tarihli örnek özelge ek.1'de yer almakta olup adi ortaklığa verilen inşaat taahhüt hizmetinde genel oranda KDV uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

### 1.5.2.3. Diğer İndirimli Orana Tabi İnşaat İşleri

İndirimli KDV uygulaması inşaat sektörü için sadece konut teslimlerinde değil, diğer birtakım inşaat işlerinde de uygulanmaktadır. KDVK'na ekli (I) sayılı listede %1 KDV oranının uygulanacağı diğer inşaat işleri Darülaceze Başkanlığına yapılan inşaat taahhüt işleri, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri ile 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleridir.

Konut yapı kooperatiflerinin bir kısım işlemleri ile yine yukarıda belirtilen Darülaceze Başkanlığı'na, Sosyal Güvenlik Kuruluşlarına ve Belediyelere yapılan bazı inşaat taahhüt işleri indirimli oran kapsamındadır. Yine 6306 sayılı Kanuna tabi kentsel dönüşüm kapsamındaki projelere yönelik bir kısım inşaat taahhüt işleri de bu kapsama alınmıştır. KDVGUT'nde yer alan diğer indirimli orana tabi inşaat taahhüt işlerine ilişkin detaylı açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle tali mevzuatta belirlenmiş olan inşaat taahhüt işlerine atıf yapılarak hangi işlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmeye çalışılmıştır.

Konuya ilişkin olarak idare tarafından verilmiş olan örnek özetler ek.1'de yer almakta olup söz konusu özetler ile konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

04.03.2019 tarihli özelgeden anlaşılabileceği üzere, belediyelere ifa edilen 150 m<sup>2</sup> altındaki konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinin indirimli oran kapsamında değerlendirilebileceği, bu konutlara ilişkin inşaat taahhüt işi ile birlikte ifa edilen diğer işlerin bu kapsamda değerlendirilemeyeceği ve iade hesabına dahil edilemeyeceği ifade edilmiştir. 13.07.2011 tarihli özelgede de belediyeye verilen 150m<sup>2</sup>'ye kadar konut inşaat taahhüt işinde konutlar için birlikte ifa edilen taahhüt işi kapsamındaki asansör tesliminin de indirimli orandan faydalanabileceği, ayrı bir teslim olarak genel oranda vergiye tabi olacağı belirtilmektedir. Özetle konutlar için yapılacak asansör teslimi inşaat taahhüt işinin bir kısmı olarak değerlendirilmekte ve bu nedenle indirilmiş orana tabi olacaktır. Belediye'ye yapılacak ayrı bir asansör teslimi ise bu kapsamda değerlendirilemeyecek ve genel oranda KDV uygulanacaktır. 17.03.2015 tarihli özelgeden anlaşılabileceği üzere, belediyelere verilen inşaat taahhüt işi kapsamında

birlikte ifa edilen diğer işlerinde de mevzuatta inşaat taahhüt işi olarak belirtilmesi durumunda konutlar ile birlikte teslimi gerçekleştiriliyorsa indirimli orana tabi taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği ve iade hesabına dahil edilebileceği belirtilmektedir. Buradaki önemli olan husus konutlar için verilen taahhüt işinden ayrı olarak verilen bir hizmet olup olmadığıdır. Konut taahhüt işi için ayrılmaz ve zorunlu olarak birlikte ifade edilen işler de inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilecektir.

03.01.2022 tarihli özelgede ise 6306 sayılı Kanun kapsamındaki inşaat taahhüt işindeki taşınmaz sahiplerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında konutlar ile birlikte yapılacak otopark işinin bu kapsamdaki taahhüt işi ile birlikte değerlendirilemeyeceği, indirimli oran uygulanamayacağı ve iade hesabına dahil edilemeyeceği belirtilmiş olup genel oranda vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

#### **1.6. BAZI AVRUPA ÜLKELERİNDE UYGULANAN STANDART VE İNDİRİLMİŞ KDV ORANLARI**

AB'ye üye ülkelerdeki muamele vergilerinin uyumlaştırma çabaları 11 Nisan 1967 tarihindeki birinci ve ikinci direktifler ile başlamış olsa da ortak KDV sistemindeki oranlara ilişkin hükümler, ilk defa kapsamlı biçimde 19 Ekim 1992 tarihli direktif ile belirlenmiş ve bu zamana kadar yürürlüğe girmiş çok sayıdaki direktiflerle revize edilmiştir.

19 Ekim 1992 tarihli konsey direktifiyle KDV oranları hakkında ana çerçeve belirlenmiş ve bir geçiş sistemi kabul edilmiştir. Söz konusu direktif ana hükümleri aşağıdaki gibidir.

- 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren %15'ten az olmayacak standart bir oran uygulamaları,

- Yalnızca direktifin sonunda yer alan Ek-H'de belirtilen mal ve hizmetler için geçerli olacak ve %5'ten az olmayacak bir veya en fazla iki indirimli oran uygulayabilecekleri,

- Geçiş sürecinde bazı üye devletlerin sıfır, süper indirimli ve geçici oran uygulayabilmeleri,

- Yüksek KDV oranlarının düşürülmesi öngörülmüştür (European Commission, Taxation and Customs Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023).

Ayrıca malların tedariki için geçerli olan KDV oranı, aynı malların ithalatı ve AB içi edinimi için de geçerlidir (KDV Direktifi Madde 94) (European Commission, Taxation and Customs Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023).

Birlikteki üye ülkelerde vergilendirme konusundaki kanunlar oybirliği ile kabul edilmektedir. KDV direktifleri AB'deki KDV oranlarının çerçevesini belirlemekte, ancak üye devlet hükümetlerine yalnızca iki temel kurala bağlı olarak seçtikleri oran çeşidini ve seviyesini belirleme özgürlüğü verilmektedir. Bu kurallar şu şekildedir:

Kural.1: Tüm mal ve hizmetler için standart bir oran belirlenecektir.

Kural.2: Bir AB üye ülkesi, yalnızca KDV direktifinde belirtilmiş ve listelenmiş mal veya hizmetlere ilişkin bir veya iki indirimli KDV oranı seçebilir.

28 Kasım 2006 tarih ve 2006/112/EC sayılı ortak KDV sistemi hakkındaki Konsey Direktifi'nde (An Official Website of the European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023) ise şu hükümler yer almaktadır.

**Tablo 9:** 28 Kasım 2006 tarih ve 2006/112/EC Sayılı Ortak KDV Sistemi Konsey Direktifi

| Direktif Madde No                | Açıklama                                                                                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Madde 96 (Standart oran)</b>  | Üye devletler standart bir KDV oranı uygulayacaklardır. Vergiye tabi tutarın bir yüzdesi olarak belirlenecektir.                                                                                                                                      |
| <b>Madde 97</b>                  | 1 Ocak 2006'dan 31 Aralık 2010'a kadar standart oranı %15'ten az olamaz.                                                                                                                                                                              |
| <b>Madde 98 (indirimli oran)</b> | Üye devletler bir veya iki indirimli oran uygulayabilir. İndirimli oranlar yalnızca mal veya Ek-3'te belirtilen kategorilerdeki hizmetler için uygulanabilir.                                                                                         |
| <b>Madde 99</b>                  | İndirimli oran vergilendirilebilir tutarın %5'inden az olamaz. KDV miktarı uygulanmadan kaynaklanan KDV'den indirilebilir. 167 ila 171. maddeler ve 173 ila 177. maddeler uyarınca normal olarak tamamı mahsup edilir.                                |
| <b>Madde 100</b>                 | Konsey, Komisyondan gelen bir rapora dayanarak 1994'ten başlayarak her iki yılda bir indirimli oranların kapsamını gözden geçirecektir. Konsey, Antlaşmanın 93. maddesi uyarınca Ek-3'te belirtilen mal ve hizmet listesini değiştirmeye karar verir. |

|                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Madde 106</b> | Konsey, Danıştay'ın önerisi üzerine oybirliğiyle hareket edebilir. Komisyon, üye devletlerin 31 Aralık'a kadar başvurmasına izin verir. 98. maddede öngörülen indirimli oranlar en geç 2010 yılına kadar Ek-4'te listelenen hizmetlerden ikisine uygulanabilir. İstisnai durumlarda, bir üye devletin bu kategorilerin hizmetlere üçüne indirimli oranlar uygulamasına izin verilebilir. |
|------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Kaynak: (An Official Website of the European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Bahsi geçen 28 Kasım 2006 tarih ve 2006/112/EC sayılı ortak KDV sistemi hakkındaki Konsey Direktifi ekinde yer alan ve direktifteki 98. madde kapsamında uygulanabilir indirimli KDV oranlarının bulunduğu mal ve hizmet listesi ek.2'de yer almaktadır (An Official Website of the European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Söz konusu ek.2'de yer alan listede indirilmiş orana tabi teslimlerin çok çeşitli olarak listelendiği görülmektedir. Gıda ve su tesliminden, konaklamaya, temizlik işlerinden, tıbbi birtakım teslimlere varıncaya kadar kapsamlı bir liste belirlenmiştir. Konumuz ile ilgili olarak listedeki sosyal politikanın parçası olarak konut sağlanması, inşası, yenilenmesi ve değiştirilmesi teslimi dikkat çekmektedir. Direktif gereği AB ülkeleri konutların inşası, yenilenmesi için standart oran yerine indirilmiş KDV oranı belirleyebileceklerdir.

Yine direktifin 106. maddesi kapsamında indirimli oran uygulanabilecek hizmetlerin listesi ise şu şekildedir:

(1) Aşağıdakilerin küçük onarımı:

(a) bisikletler;

(b) ayakkabılar ve deri eşyalar;

(c) giyim eşyası ve ev tekstili (tamir ve tadilat dahil);

(2) Özel konutların yenilenmesi ve onarılması, kıymetin önemli bir bölümünü oluşturan malzemeler hariç verilen hizmet;

(3) pencere temizliği ve özel evlerde temizlik;

(4) evde yardım ve gençlerin, yaşlıların, hastaların veya engellilerin bakımı gibi ev içi bakım hizmetleri;

(5) kuaförlük.

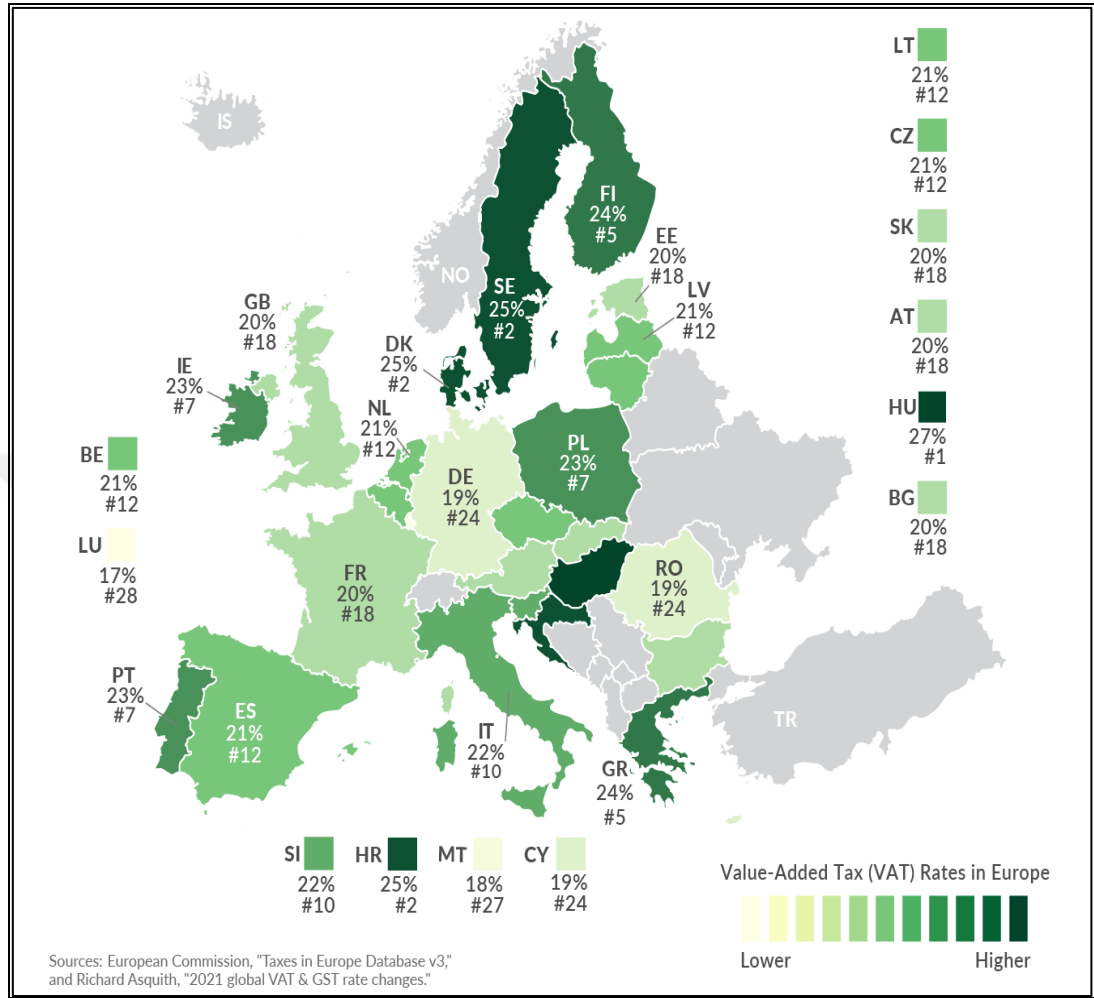
Direktif eklerinde yer alan ve indirimli orana tabi olabilecek mal ve hizmet teslimlerinde küçük onarım işlerinden, temizliğe ve kuaförlük hizmetine kadar bazı hizmetlerin belirlendiği anlaşılmaktadır. İndirilmiş orana tabi olarak belirlenebilecek

sosyal politika gereği konut sağlanması, inşası, yenilenmesi ve özel konutların yenilenmesi ve onarılması hizmeti dikkat çekmektedir. Ekonomik ve sosyal gerekçelerle vatandaşlara konut imkanı sağlanması için KDV'nde indirilmiş oran uygulamasına izin verilmiş ve bu çerçevede inşaat, konut, gayrimenkul vb. sektörler için indirimli oran uygulamasına olanak sağlanmıştır.

şekil.3'te Avrupa'da 2022 yılında uygulanan standart KDV oranları yer almaktadır.



Şekil 3: Avrupa’da 2022 Yılında Uygulanan Standart KDV Oranları



Kaynak: (2022 VAT Rates in Europe, Taxfoundation.org, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Şekil.3'teki bilgiler Avrupa Komisyonu (European Commission) verileri olup 2022 yılında AB ülkelerinde uygulanan standart KDV oranlarını göstermektedir. İndirilmiş veya süper indirilmiş KDV oranları bu şekilde belirtilmemiştir. Verilere göre AB'nde %18'den %27'ye kadar çeşitli standart KDV oranları uygulandığı anlaşılmaktadır. En yüksek KDV oranlarının Macaristan ve Hırvatistan'da uygulandığı anlaşılmaktadır. Lüksemburg ve Malta ise en düşük KDV oranının uygulandığı ülkeler olarak dikkat çekmektedir. AB'de ilgili yılda uygulanan ortalama standart KDV oranının ise %22-23 dolaylarında olduğu anlaşılmaktadır. Bu oranlar, Türkiye'de uygulanan genel KDV oranının üzerinde bulunmaktadır.

Avrupa'daki standart KDV oranlarına yukarıda yer alan şekil.4'te yer verilmiş olup tablo.10'da ise AB ülkelerindeki uygulanan süper indirimli, düşürülmüş ve standart KDV oranları yer almaktadır.

**Tablo 10:** AB Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Listesi

| Üye Devletler                                                                                                  | Süper İndirimli Oran | İndirimli Oran | Standart Oran | Geçici Oran |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------|---------------|-------------|
| Belçika                                                                                                        | -                    | 6 / 12         | 21            |             |
| Bulgaristan                                                                                                    | -                    | 9              | 20            | -           |
| Çek Cumhuriyeti                                                                                                | -                    | 10 / 15        | 21            | -           |
| Danimarka                                                                                                      | -                    | -              | 25            | -           |
| Almanya                                                                                                        | -                    | 7              | 19            | -           |
| Estonya                                                                                                        | -                    | 9              | 20            | -           |
| İrlanda                                                                                                        | 4.8                  | 9 / 13.5       | 23            | 21*         |
| Yunanistan                                                                                                     | -                    | 6 / 13         | 24            | -           |
| İspanya                                                                                                        | 4                    | 10             | 21            | -           |
| Fransa                                                                                                         | 2.1                  | 5.5 / 10       | 20            | -           |
| Hırvatistan                                                                                                    | -                    | 5 / 13         | 25            | -           |
| İtalya                                                                                                         | 4                    | 5 / 10         | 22            | -           |
| Kıbrıs                                                                                                         | -                    | 5 / 9          | 19            | -           |
| Letonya                                                                                                        | -                    | 5 / 12         | 21            | -           |
| Litvanya                                                                                                       | -                    | 5 / 9          | 21            | -           |
| Lüksemburg                                                                                                     | 3                    | 8              | 17            |             |
| Macaristan                                                                                                     | -                    | 5 / 18         | 27            | -           |
| Malta                                                                                                          | -                    | 5 / 7          | 18            | -           |
| Hollanda                                                                                                       | -                    | 9              | 21            | -           |
| Avusturya                                                                                                      | -                    | 10 / 13        | 20            | 5**         |
| Polonya                                                                                                        | -                    | 5 / 8          | 23            | -           |
| Portekiz                                                                                                       | -                    | 6 / 13         | 23            |             |
| Romanya                                                                                                        | -                    | 5 / 9          | 19            | -           |
| Slovenya                                                                                                       | -                    | 5 / 9.5        | 22            | -           |
| Slovakya                                                                                                       | -                    | 10             | 20            | -           |
| Finlandiya                                                                                                     | -                    | 10 / 14        | 24            | -           |
| İsveç                                                                                                          | -                    | 6 / 12         | 25            | -           |
| Not: Önceki aşamalarda ödenen verginin iadesine ilişkin muafiyetler (sıfır oranlar) yukarıda yer almamaktadır. |                      |                |               |             |
| * Standart KDV Oranı 09.09.2020'den 28.02.2021'e kadar geçici olarak %23'ten %21'e düşürülmüştür.              |                      |                |               |             |
| ** 01.07.2020'den 31.12.2021'e kadar geçici indirimli oran.                                                    |                      |                |               |             |

Kaynak: (An Official Website Of The European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Tablo.10 incelendiğinde, AB ülkelerinde 2020-2021 yıllarında ortalama standart KDV oranının yaklaşık %20'nin üzerinde olduğu, düşürülmüş oranının %5-18 arasında çeşitlilik gösterdiği anlaşılmaktadır. Süper indirilmiş oranının ise beş farklı ülkede birbirine yakın oranlarda uygulandığı görülmekte olup en düşük orandan başlayarak sırasıyla Fransa'da %2,1, Lüksemburg'da %3, İspanya ve İtalya'da %4,

İrlanda da ise %4,8 oranında süper indirilmiş oran uygulandığı görülmektedir. Otopark ücreti için ise bazı ülkelerde farklı oran uygulaması benimsendiği anlaşılmaktadır. AB ülkelerindeki süper indirilmiş oranın, Türkiye’de uygulanan en düşük KDV oranı olan %1’in yaklaşık dört katı daha yüksek belirlendiği anlaşılmaktadır. Bazı ülkelerdeki indirilmiş KDV oranının ise Türkiye’de bazı mal ve hizmetlere uygulanan %10 KDV oranına benzerlik gösterdiği söylenebilmektedir. Özellikle Bulgaristan, Almanya, Estonya, Kıbrıs, Lüksemburg, Hollanda ve Slovakya’da tek oran belirlenmiş, Türkiye’de uygulanan KDV oranına benzer bir uygulama mevcuttur. Ancak bazı ülkelerde bu oranın %5’e kadar düşürüldüğü dikkat çekmektedir. Tablo.10’a göre AB ülkelerindeki standart KDV oranının %18 ve üzerinde olduğu, Türkiye’deki son KDV oran değişikliği ile KDV oranının AB ülkelerindeki standart orana yaklaştığı anlaşılmaktadır.

İndirilmiş KDV oranlarını daha da derinlemesine irdelemek gerektiğinde, Tablo.11’de AB ülkelerinde süper indirimli oran uygulanan bazı mal ve hizmetlere yer verilmiştir. Tablo.11 incelendiğinde gıda sektöründen, ilaç sektörüne, konaklamadan, yolcu taşımacılığına, kültürel birtakım hizmetlerden cenaze hizmetlerine kadar birçok sektörde süper indirilmiş oran bulunduğu anlaşılmaktadır. Özellikle emlak sektörü için (yeni bina temini, tadilat ve onarımlar, yeni binalarda inşaat çalışmaları) İspanya, İtalya ve Lüksemburg ülkelerinde süper indirimli KDV oran uygulaması bulunduğu görülmektedir.

Lüksemburg süper indirilmiş oran uygulamasında dikkat çekmektedir. %3 ile AB ülkeleri arasında Fransa’dan sonra en düşük KDV oranı uygulanan ülke konumundadır. En düşük indirilmiş KDV oranının ise Fransa’da %2,1 olarak belirlendiği anlaşılmaktadır.

**Tablo 11: AB Ülkelerinde Uygulanan Süper İndirimli Oranlar Listesi (%5'ten Az)**

| <b>AB ÜLKELERİNDE UYGULANAN SÜPER İNDİRİMLİ ORANLAR LİSTESİ (%5'TEN AZ)</b> |                |                |               |               |                   |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|---------------|---------------|-------------------|
| <b>Mal ve Hizmetler</b>                                                     | <b>İrlanda</b> | <b>İspanya</b> | <b>Fransa</b> | <b>İtalya</b> | <b>Lüksemburg</b> |
| Gıda Ürünleri                                                               | 4,8            | 4              | 2,1           | 4             | 3                 |
| İçecekler Maden suyu limonata                                               |                |                |               |               | 3                 |
| Çocuklar için giyim ve ayakkabı                                             |                |                |               |               | 3                 |
| İlaçlar                                                                     |                | 4              | 2,1           |               | 3                 |
| Kitap                                                                       |                | 4              |               | 4             | 3                 |
| Diğer fiziksel destek araçlarıyla ilgili kitaplar                           |                | 4              |               | 4             | 3                 |
| Gazeteler                                                                   |                | 4              | 2,1           | 4             | 3                 |
| Sürekli yayınlar                                                            |                | 4              | 2,1           | 4             | 3                 |
| Televizyon lisans ücretleri                                                 |                |                | 2,1           | 4             |                   |
| Radio ve TV alımı                                                           |                |                |               |               | 3                 |
| Oteller                                                                     |                |                |               |               | 3                 |
| Restoranlar                                                                 |                |                |               |               | 3                 |
| Kültürel hizmetlere, gösterilere (sinema, tiyatro, spor)                    |                |                | 2,1           |               | 3                 |
| Spor tesislerinin kullanımı                                                 |                |                |               |               | 3                 |
| Atık ve atık su arıtma                                                      |                |                |               |               | 3                 |
| Evsel atıkların toplanması                                                  |                |                |               |               | 3                 |
| Yolcu taşımacılığı                                                          |                |                |               |               | 3                 |
| <b>Yeni bina temini</b>                                                     |                |                |               | <b>4</b>      | <b>3</b>          |
| <b>Tadilat ve onarımlar</b>                                                 |                |                |               |               | <b>3</b>          |
| <b>Yeni binalarda inşaat çalışmaları</b>                                    |                | <b>4</b>       |               | <b>4</b>      | <b>3</b>          |
| Yazarlar, besteciler ve performans sanatçıları tarafından                   |                |                |               |               | 3                 |
| Engelli kişiler için tıbbi ekipman                                          |                |                |               | 4             | 3                 |
| Su dağıtımı                                                                 |                |                |               |               | 3                 |
| Sosyal hizmetler ve evde bakım hizmetleri                                   |                | 4              |               |               |                   |
| Cenazeciler tarafından tedarik ve ölü yakma hizmetleri                      |                |                |               |               | 3                 |
| Kesme çiçekler ve bitkiler                                                  |                |                |               |               |                   |
| Pestisitler, doğal ve suni gübreler                                         |                |                |               | 4             |                   |
| Ham yün                                                                     |                |                |               |               | 3                 |
| Tarımsal girdiler                                                           | 4,8            |                |               |               | 3                 |

Kaynak: (An Official Website Of The European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Tablo.11’de AB ülkelerinde mal ve hizmetlere %5’ten daha düşük KDV oranı uygulanan ülke bilgilerine ve bu ülkelerdeki indirilmiş orana tabi mal ve hizmet bilgileri yer verilmektedir. Tablo.11’e göre yeni binalardaki inşaat çalışmaları için süper indirilmiş oranın İspanya ve İtalya’da %4 olarak belirlendiği, Lüksemburg’ta ise bu oranın daha düşük %3 olduğu anlaşılmaktadır. Yeni bina temini için ise İtalya ve Lüksemburg ülkelerinde süper indirimli oran uygulaması bulunduğu ve bu oranların İtalya’da %4, Lüksemburg’ta ise %3 olarak belirlendiği görülmektedir. Tadilat ve onarım hizmetleri için ise sadece Lüksemburg’ta süper indirilmiş KDV oranı bulunduğu ve bu oranın ise %3 olduğu anlaşılmaktadır. Fransa ve ardından

Lüksemburg en düşük KDV oranının uygulandığı ülkeler arasında başı çekmektedirler.

İnşaat sektörü özelinde AB ülkelerindeki KDV oranlarını irdelemek çalışma için daha da faydalı olacaktır. Tablo.12 incelendiğinde, AB ülkelerindeki inşaat ve konut için uygulanan KDV oranlarına yer verilmiştir. Bazı ülkelerde sosyal konut, yenileme ve onarım, inşaat arazisi, yeni binaların tedariki ve yeni binalarda inşaat çalışmaları için standart KDV oranı yerine indirimli oran uygulandığı anlaşılmaktadır.

**Tablo 12:** AB Üye Devletlerde İnşaat ve Konut İçin Uygulanan KDV Oranları

| Taşınmaz mülk                     | Belçika       | Bulgaristan | Çek Cumhuriyeti | Danimarka | Almanya | Estonya | İrlanda      | Yunanistan | İspanya  | Fransa          | Hrvatistan | İtalya        | Kıbrıs |
|-----------------------------------|---------------|-------------|-----------------|-----------|---------|---------|--------------|------------|----------|-----------------|------------|---------------|--------|
| Sosyal konut                      | 6<br>12       | 20          | 15              | 25        | 19      | 20      | 13.5         | 24         | 4<br>10  | 5.5<br>10<br>20 | 25         | 4<br>10       | 5      |
| Yenileme ve onarım                | 6<br>21       | 20          | 15              | 25        | 19      | 20      | 13.5         | 24         | 10       | 5.5<br>10<br>20 | 25         | 10            | 5      |
| İnşaat arazisi                    | [ex]          | 20          | 21              | 25        | [ex]    | 20      | [ex]<br>13.5 | [ex]<br>24 | 21       | 20              | 25         | 22            | [ex]   |
| Yeni binaların temini             | 21            | 20          | 21              | 25        | [ex]    | 20      | 13.5         | 24         | 10<br>21 | 20              | 25         | 4<br>10<br>22 | 19     |
| Yeni binalarda inşaat çalışmaları | 6<br>12<br>21 | 20          | 21              | 25        | 19      | 20      | 13.5         | 24         | 4<br>10  | 20              | 25         | 4<br>10       | 19     |

| Taşınmaz mülk         | Letonya | Litvanya | Lüksemburg | Macaristan | Malta | Hollanda | Avusturya | Polonya | Portekiz  | Romanya | Slovenya | Slovakya   | Finlandiya | İsveç      |
|-----------------------|---------|----------|------------|------------|-------|----------|-----------|---------|-----------|---------|----------|------------|------------|------------|
| Sosyal konut          | 21      | 21       | N/A        | 27<br>5    | [ex]  | 21       | 20        | 8       | [ex]<br>6 | 5       | 9.5      | 20         | 24         | 25<br>[ex] |
| Yenileme ve onarım    | 21      | 21       | N/A        | 27         | 18    | 9<br>21  | 20        | 8<br>23 | 6<br>23   | 19      | 9.5      | 20         | 24         | 25         |
| İnşaat arazisi        | 21      | 21       | [ex]       | 27         | [ex]  | 21       | [ex]      | 23      | [ex]      | 19      | 22       | 20<br>[ex] | [ex]       | [ex]       |
| Yeni binaların temini | 21      | 21       | [ex]       | 27         | [ex]  | 21       | [ex]      | 8       | [ex]      | 19      | 22       | 20         | [ex]       | [ex]       |

|  |  |  |   |   |  |  |    |    |  |  |     |  |  |  |
|--|--|--|---|---|--|--|----|----|--|--|-----|--|--|--|
|  |  |  | 3 | 5 |  |  | 20 | 23 |  |  | 9.5 |  |  |  |
|--|--|--|---|---|--|--|----|----|--|--|-----|--|--|--|

|                                          |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |     |    |    |    |
|------------------------------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-----|----|----|----|
| <b>Yeni binalarda inşaat çalışmaları</b> | 21 | 21 | 3  | 27 | 18 | 21 | 20 | 8  | 6  | 19 | 22  | 20 | 24 | 25 |
|                                          |    |    | 17 |    |    |    |    | 23 | 23 |    | 9.5 |    |    |    |

Kaynak: (An Official Website Of The European Union, Erişim Tarihi: 01.04.2023)

Yer alan veriler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, salt Türkiye’de değil AB ülkelerinde de farklı oranlarda KDV uygulandığı, özellikle bazı temel gıda ve hizmetler için standart oranın oldukça altında bir KDV oranı belirlendiği anlaşılmaktadır. Sosyal konut, yenileme ve onarım gibi sektör yararına indirilmiş oran uygulamalarına bazı ülkelerde rastlamak mümkündür. Özellikle Belçika, İspanya, Fransa, İtalya, Kıbrıs, Lüksemburg, Polonya, Portekiz ve Slovenya’da sektör için düşük KDV oranları dikkat çekmektedir.

İnşaat arazilerinde ise İrlanda hariç diğer tüm ülkelerde genel orana yakın bir KDV oranı belirlendiği anlaşılmaktadır. Esasen inşaat ve özellikle de konut sektörünün desteklenmesi adına arsa ve arazi için uygulanacak KDV oranı düşük belirlenebilmektedir. Konut sektöründeki en büyük maliyetlerden biri de arsa bedelidir. Arsa teslimlerinde uygulanacak düşük orandaki KDV ile müteahhitlerin arsaya ödeyeceği bedel azalacak ve inşa edilecek konut maliyetleri düşecektir. Böylece konut maliyeti azalacağından konut satış fiyatı da böylece daha düşük belirlenebilmektedir. Türkiye’de de KDV oranlarındaki değişiklikler ile arsa ve arazi teslimlerinde genel oran yerine indirimli oran belirlenmiştir.

Bu bölümdeki bilgiler ışığında, inşaat sektörü ve sosyal konut sadece Türkiye’de değil diğer AB ülkelerinde de teşvik edilmektedir. Çalışmanın izleyen bölümlerinde ise Türkiye’deki inşaat sektöründen bahsedilmiş olup sektöre dair bazı istatistiki bilgilere yer verilmiş ve inşaat sektörünün Türk Vergi Sistemi (TVS) karşısındaki durumu değerlendirilmiştir.

## 1.7. TÜRKİYE’DE YILLAR İTİBARIYLA GERÇEKLEŞTİRİLEN VERGİ İADELERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

Bu bölümde Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda vurgulanan sosyal devlet hükümlerinden yola çıkarak anayasadaki vergilendirme yetkisine, vergi mevzuatındaki istisna, indirim vb. teşviklere, ardından ise vergi iadelerinin temel olarak nasıl oluştuğuna değinilmiş, bazı vergi iadesi verilerine ve karşılaştırmalı olarak KDV iade tutarlarına yer verilmiştir. Böylece KDV iadelerinin tutarına, GSYİH payına dikkat çekilmiş ve iadelerin önemi vurgulanmıştır.

Bilindiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti’nin demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devleti olduğu belirtilmiş ve maddenin gerekçesinde ise (T.C. Anayasa Mahkemesi Resmi Websitesi, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)) “sosyal hukuk devleti ise bizzat devletin koyduğu hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olacağı ilkesini belirtmektedir.” açıklaması yer almaktadır. Madde hükümlerinden anlaşılabileceği üzere, demokratik ve sosyal devlet vurgusu yapılmış ve sosyal hukuk devletinin bir gereği olarak kurallara öncelikle devletin kendisinin riayet edeceği ifade edilmiştir. Hukuk devleti olmanın en temel özelliği de hukukun üstünlüğünü kabulüdür.

Anayasa Mahkemesi’nin 26-27.9.1967 tarih, 1967/29 karar ve 1963/336 esas nolu kararında ise demokratik sosyal hukuk devleti tanımlamıştır. Söz konusu kararda; “Demokratik sosyal hukuk devleti; insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin, adaletle uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu, devam ettirmeğe kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet demektir.” hususları belirtilmiştir (T.C. Anayasa Mahkemesi Resmi Websitesi, Kararlar Dergisi, Anayasa Mahkemesi’ nin 26-

27.9.1967 Tarihli Kararı). Anayasa Mahkemesinin mezkur kararında demokratik sosyal hukuk devleti geniş çerçevede tanımlanmış olup emek, sermaye ve özel teşebbüsün korunmasından ve aralarındaki dengeden, çalışan haklarına, gerekli tedbirlerin alınması suretiyle ekonomik çarkların işlemesine destek veren devlet olduğu ifade edilmiştir. Bu itibarla sosyal devlet ilkesi gereği ekonomik ve sosyal gerekçelerle maliye politikası araçlarından vergiler yoluyla düzenleyici ve teşvik edici politikaların temeli bu ilkeye dayanmaktadır.

Anayasanın 65. maddesinde, devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda görevlerini mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceği hükmü yer almaktadır. Bu madde hükmü ile de yukarıda belirtilen hususlar pekiştirilmiştir. Bu maddede özetle Anayasa ile devlete yüklenmiş görevlerin öncelikler de göz önünde bulundurularak mali imkanlar ölçüsünde yerine getireceği ve bunun bir görev olduğu vurgulanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinde ise vergilendirmenin temel dayanağı bulunmaktadır. Maddede; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir." hükmü yer almaktadır.

Madde irdelendiğinde, herkes ibaresi ile genellik ilkesi vurgulanmış ve mükelleflerce ödenecek verginin aslında kamu giderlerinin finansmanının sağlanması için alındığı belirtilmiştir. Ayrıca mali güce göre vergi ödeneceği vurgulanmış olup bu hüküm ile vergilemede adalet ilkesi ortaya çıkmaktadır. En çok eleştirilen vergileme ilkelerinden biri de budur. İzleyen cümlede ise vergi yükü ile adaletli ve dengeli vergileme yapılacağı belirtilmiş olup maliye politikasının sosyal amacına değinilmiştir. Yetkili makamlarca çeşitli maliye politikası araçları zaman zaman ekonomiye müdahale etmek için kullanılmaktadır. Ancak maliye politikası araçlarından olan vergilerin adaletli ve dengeli olması için titizlikle uygulanması gerekmektedir. Elde edilen gelire göre vergilendirme yapılması durumunda vergilemenin daha adaletli olacağı savunulmaktadır. Aksi takdirde vergi yükü dengeli

dağılmadığında, vergilemede adalet ve mali güce göre vergi ödeme ilkesinden uzaklaşmış olacaktır. Yine belki de en önemlisi maddede vergilemede kanunilik (yasallık) ilkesi ifade edilmiştir. Bu ilke ile vergilerin ancak yasa ile konulması gerektiği ve idarenin keyfi uygulamalarına izin verilmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Anayasa'nın 73. maddesi hükümlerinden ortaya çıkan ve TVS'ndeki mevcut vergilerin özellikleri ve bu özelliklerden oluşan vergileme ilkeleri aşağıda yer almaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2021: 31).

**Tablo 13:** Türk Vergi Sistemi'nde Mevcut Vergilerin Özellikleri ve Anayasal Vergileme İlkeleri

| Verginin Özelliği                                                                                  | İlgili Vergileme İlkesi                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|
| Kamu giderlerini karşılamak üzere alınır                                                           | Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması       |
| Herkesten alınır                                                                                   | Verginin genelliği ilkesi                         |
| Mali güce göre alınır                                                                              | Mali güce göre vergilendirme ilkesi               |
| Maliye politikasının sosyal amacı olarak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gerekmektedir | Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi |
| Vergi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır                                                  | Verginin kanuniliği ilkesi                        |
| Cumhurbaşkanına verginin temel unsurları ile ilgili düzenleme yetkisi verilebilir                  |                                                   |

Kaynak: (Tosuner ve Arıkan, 2021: 31)

Tablo.13'te Anayasal Vergileme İlkelerine değinilmiş olup Anayasada sosyal devlet vurgusu yapılmış ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. Vergilemede teşvik, indirim, istisna, muafiyet vb. uygulamalar ile belirlenen ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere kanunilik ilkesi çerçevesinde tahsil edilmeyen veya daha az tahsil edilen bir vergiden bahsetmek mümkündür.

Vergi politikaları ile ekonomik kalkınma ve toplumsal yapı arasında yakın bir ilişki olduğundan, ekonomik konjonktürdeki ve toplumsal yapıdaki değişiklikler vergi sistemindeki gelişmeleri de beraberinde getirmektedir. Maliye politikasının en etkili araçlarından biri de vergiler olduğundan, enflasyonla ve diğer ekonomik problemlerle mücadelede, ekonomik dengenin sağlanması ve korunmasında, üretimin artırılmasında, tüketimin kontrolünde, etkin bir araç olarak faydalanılmaktadır (Turhan, 1993: 329). Bunun sonucunda belli sektörlerin, mükellef veya bazı gelir

gruplarının ayrıcalıklı uygulama niteliğinde vergi ödememesi veya daha az vergi ödemesi sağlanmaktadır. Bu gibi muafiyet, teşvik, istisna, indirimli oran uygulamaları genişletilebilir veya sektörlerin ihtiyaçlarına göre düzenlemeler yapılabilir. Ancak daha önemlisi bu gibi uygulamaların ve düzenlemelerin sonuçlarının ortaya konarak analiz edilmesidir. Ekonomiye ve sosyal hayata etkilerinin ölçülmesi durumunda bu sayede uygulamalar daha verimli alanlara, sektörlerle ve mükellef gruplarına yönlendirilebilmektedir. Bu nedenle vergi politika uygulayıcıları vergi harcamaları olarak adlandırılan bu gibi uygulamaların takibini gerçekleştirmeli ve sonuçlarını analiz ederek, bütçeye yükünü, fayda-maliyet analizini mümkün olduğu kadar gerçekleştirmelidirler.

KDVK’nda verginin konusu ayrıntılı olarak düzenlenmiş olup indirimli oran uygulamasının yanında çok sayıda istisna hükümleri mevcuttur. KDVK’ndaki indirimli oranın ve iade uygulamasının temel maddeleri 28 ve 29. maddelerdir. 28. madde kapsamındaki indirimli KDV oranı belirlenmiş işlemler için 29. maddeye göre indirim ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV’nin iade hakkı bulunmaktadır. Türk vergi mevzuatındaki KDV’nde uygulanan oran sayısının çokluğu ve indirimli oran belirlemiş vergiye tabi işlemlerin bulunduğu ekli listelerdeki işlemlerin sık sık güncellenmesi ve değiştirilmesi, KDV’nin uygulama ve tahsilat başarısını olumsuz yönde etkilemektedir. Bazı mal ve hizmetlerin tabi olduğu KDV oranının tespiti de uygulamada ciddi sorunlara yol açmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 yılı Vergi Harcamaları Raporunda, KDVK’nun 28 ve 29. maddeleri hükümleri doğrultusunda indirimli oran uygulaması nedeniyle tahakkuk ve tahsilinden vazgeçilen bir vergi olmakla birlikte, bu uygulamanın mükellef ayrımı gözetmeksizin tüm vatandaşlara yönelik olduğundan, standart vergi yapısının bir sonucu olarak kabul edileceği ve vergi harcaması oluşmayacağı belirtilmiştir (GİB Resmi Websitesi, Vergi Harcamaları Raporu, 2022: 198). GİB indirimli orandan kaynaklı tahakkuk ve tahsilinden vazgeçilen verginin, bir vergi harcaması olmadığını görüşünü bildirmiştir. Esasen indirimli orana tabi teslim ve hizmetin sektörüne ve o mal ve hizmetleri satın alacak mükellef gruplarına bir teşvikten söz edilebilir.

Mükelleflerin indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade talep haklarının yanı sıra ayrıca tam istisna ve kısmi tevkifatın kaynaklanan KDV iadesi talep

edebilmektedirler. İndirimli orana tabi teslim ve hizmetler dolayısıyla yapılan vergi iadelerinin tespiti çok zor olduğundan tablo.14'te yıllar itibariyle yapılan tüm vergi iadelerinin tutarı ve GSYİH içindeki payı verilmektedir.

**Tablo 14:** Yapılan Vergi İadelerinin GSYİH İçindeki Payı (2012-2022)

| YAPILAN VERGİ İADELERİN GSYH İÇİNDEKİ PAYI (2012-2022) |                |                                               |                              |                                                              |                              |                           |                              |             |                              |
|--------------------------------------------------------|----------------|-----------------------------------------------|------------------------------|--------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------|------------------------------|-------------|------------------------------|
| Yıllar                                                 | GSYH (1)       | Özel Gider İndirimi/Asgari Geçim İndirimi (2) | GSYH İçindeki Payı (%) (2/1) | İhracat İstisnası Nedeniyle Dahilde Alınan KDV'nden İade (3) | GSYH İçindeki Payı (%) (3/1) | Diğer İadeler Miktarı (4) | GSYH İçindeki Payı (%) (4/1) | Toplam (5)  | GSYH İçindeki Payı (%) (5/1) |
| 2012                                                   | 1.581.479.251  | 10.873.893                                    | 0,7                          | 15.708.096                                                   | 1,0                          | 12.843.208                | 0,8                          | 39.425.197  | 2,5                          |
| 2013                                                   | 1.823.427.315  | 12.811.281                                    | 0,7                          | 16.806.821                                                   | 0,9                          | 12.693.449                | 0,7                          | 42.311.551  | 2,3                          |
| 2014                                                   | 2.054.897.828  | 14.611.530                                    | 0,7                          | 19.940.702                                                   | 1,0                          | 15.938.531                | 0,8                          | 50.490.763  | 2,5                          |
| 2015                                                   | 2.350.941.343  | 17.256.441                                    | 0,7                          | 22.486.743                                                   | 1,0                          | 18.623.632                | 0,8                          | 58.366.816  | 2,5                          |
| 2016                                                   | 2.626.559.710  | 23.864.050                                    | 0,9                          | 25.250.399                                                   | 1,0                          | 22.959.013                | 0,9                          | 72.073.462  | 2,7                          |
| 2017                                                   | 3.133.704.267  | 27.919.796                                    | 0,9                          | 32.778.319                                                   | 1,0                          | 29.664.141                | 0,9                          | 90.362.256  | 2,9                          |
| 2018                                                   | 3.758.773.727  | 32.453.214                                    | 0,9                          | 48.259.404                                                   | 1,3                          | 37.614.150                | 1,0                          | 118.326.768 | 3,1                          |
| 2019                                                   | 4.311.732.766  | 40.095.542                                    | 0,9                          | 60.545.421                                                   | 1,4                          | 48.245.039                | 1,1                          | 148.886.002 | 3,5                          |
| 2020                                                   | 5.048.220.067  | 40.146.559                                    | 0,8                          | 62.132.086                                                   | 1,2                          | 50.749.799                | 1,0                          | 153.028.444 | 3,0                          |
| 2021                                                   | 7.248.788.983  | 61.244.121                                    | 0,8                          | 101.429.099                                                  | 1,4                          | 72.244.379                | 1,0                          | 234.917.599 | 3,2                          |
| 2022                                                   | 15.006.574.157 | 4.875.991                                     | 0,0                          | 184.444.429                                                  | 1,2                          | 173.439.947               | 1,2                          | 362.760.367 | 2,4                          |

Kaynak: (GİB Resmi Websitesi, İstatistikler, Erişim Tarihi: 01.05.2023)

Tablo.14'te yıllar itibariyle vergi iadesi tutarlarının arttığı görülmektedir. 2012 yılından 2022 yılına kadar iade tutarının neredeyse on kat arttığı anlaşılmaktadır. 2021 yılında ise vergi idarelerinin tutarı bir önceki yıla göre geride kalsa da GSYİH içindeki payı mezkur yılda en yüksek seviyeye ulaşmıştır. 2022 yılında ise toplam vergi iadeleri bir önceki yıla göre önemli oranda artsa da GSYİH artışına da bağlı olarak GSYİH içindeki payı %2,4'e gerilemiştir.

İhracat istisnasından kaynaklı iade tutarı ayrıca bir sütunda yer almakta olup son iki yıldaki artış kayda değerdir. 2022 yılında ihracat istisnasından kaynaklı yapılan iade tutarı, diğer tüm toplam vergi iade tutarını aşmış durumdadır. İhracat istisnası nedeniyle yapılan KDV iadelerinin artışı ekonomi için çok kıymetlidir. Ancak ihracat işlemlerinin doğruluğu kritik bir husustur. Burada hayali ihracat vb. vergi kayıp kaçağından bahsetmek gerekmektedir. Bazı art niyetli mükellefler haksız ve yersiz vergi iadesi alabilmek adına ihracata konu malın miktarı veya tutarı konusunda gümrük işlemleri sırasında yanıltıcı beyan ve bildirimde bulunmaktadırlar. Gümrük

idaresi ise her ihracat işleminin denetimini gerçekleştirememektedir. Ticaret Bakanlığı verilerine göre 2022 yılında ihracattaki sarı hat işlem oranı %51, mavi hat %32.9, yeşil hat %13.7 ve kırmızı hat %2.3 olarak gerçekleşmiştir (T.C. Ticaret Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2022: 119). Fiziki muayenenin yapıldığı hat olan kırmızı hattan gerçekleşen işlem oranının oldukça düşük olduğu anlaşılmaktadır. Teknolojinin de gelişmesiyle birlikte gümrük idaresinin de denetim kapasitesi artmış olsa da halen çok düşük bir oranda denetim yapılmaktadır. Bu itibarla, özellikle ihracat işlemlerinden kaynaklı KDV iadelerinde, ihracatın doğru bir şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği, miktar ve tutar olarak doğruluğunun iyi araştırılması gerekmektedir. İhracat işlemini gerçekleştiren ve iade talebinde bulunan mükellefin tüm yurtiçi alışları irdelenmeli, gerektiğinde malları teslim aldığı üretici firmaya kadar tetkik edilmelidir. Mükellef ayrıca gümrük kayıtlarından da sorgulanmalı, hakkında olumsuz bir soruşturma bulunup bulunmadığı, ihracata konu malların hangi gümrük hattında işlem görerek ihraç edildiği araştırılmalıdır. Öte yandan yurtdışındaki gümrük idareleri ile yazışmalar Ticaret Bakanlığı aracılığıyla sağlanarak gümrük beyan ve bildirimleri karşılaştırılmalıdır.

Bu itibarla, KDV iadesinin miktarı ve GSYİH içindeki payı kayda değerdir. Diğer vergiler gibi KDV iadesinin süreci ve denetimi, vergi kayıp kaçağının azaltılması ve haksız vergi iadelerinin önlenmesi açısından önemini ortaya koymaktadır.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DEKİ İNŞAAT SEKTÖRÜ VE TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER**

#### **2.1. TEMEL KAVRAMLAR**

İnşaat, Türk Dil Sözlüğü’nde “yapma işi, yapım, yapımı süren bina” olarak tanımlanmıştır. Çalışma Bakanlığı’nca yayımlanan İş Kolları Yönetmeliği ekinde yer alan tablonun 13 nolu ayrımında inşaat işleri ayrıntılı olarak yer almaktadır. Adı geçen Yönetmeliğe göre inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işlerdir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Resmi Websitesi, İşkolları Yönetmeliği, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Tanımlardan anlaşılacağı üzere inşaat kavramı sadece yapım işi ile sınırlı olmayıp bu işlerle ilgili projelendirme aşaması hatta ve hatta bakım, onarım hizmetleri de kavrama dahil edilmiştir.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nda yapım kavramı: “Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini” olarak belirtilmektedir (T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Resmi Websitesi, Kamu İhale Kanunu, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Kanunda verilen tanımdan anlaşılacağı üzere yapım kavramı için çok geniş bir çerçeve belirlendiği anlaşılmaktadır. Bina ve belli niteliklere haiz yapıların yapım işlerine ilaveten dekapajdan tesisat ve imalata, sondaj ve yıkım işinden montaj işlerine kadar yapım kavramına dahil edilmiştir.

3194 sayılı İmar Kanunu’nun 5. maddesinde yer alan tanıma göre yapı: “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir.” Yine aynı kanunun 5. maddesinde yer alan tanıma göre bina; “kendi başına kullanılabilen, üstü

örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır.” (T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Resmi Websitesi, İmar Kanunu, Erişim Tarihi: 01.04.2023).

Türk Dil Sözlüğünde konut, insanların içinde yaşadıkları ev, apartman vb. yer, mesken, ikametgah olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu Sözlük Resmi Websitesi, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporunda ise konut; kişi veya kişilerin ihtiyaçlarını gidermek için sığındığı yer olarak kabul edilen ve bu mahallerin konut şeklinde ifade edilmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmi Websitesi, GİB 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, Erişim Tarihi: 05.04.2023).

Konutun bireylere sağladığı uyku ve barınma ihtiyacı Maslow’a göre biyolojik ve fizyolojik ihtiyaçlar arasında yer almaktadır. Şekil.4’te Maslow piramidine yer verilmiştir.

**Şekil 4:** Maslow Piramidi



Kaynak: (Wikipedia Websitesi, Maslow Teorisi, Erişim Tarihi: 05.04.2023)

Maslow teorisi, insanların belirli kategorilerdeki ihtiyaçlarını karşılamaları ile birlikte kendi ilerinde hiyerarşı oluşturan ve daha st ihtiyaçları tatmin etme arayışına girdiklerini ve bireyin kişilik gelişiminin, o an için baskın olan ihtiyaç kategorisinin niteliği tarafından belirlendiğini ifade etmektedir. Kategorize edilmiş biyolojik ve fizyolojik ihtiyaçlar temel olarak giderilmesi n öncelikli ihtiyaçlar olarak belirlenmiştir. En temelden başlayarak ihtiyaçların temini ile st kategorideki ihtiyaçlara doğru bir eğilimle kişilik tatmini ve gelişimi şematize edilmiştir. Maslow'un kişilik kategorilerinin kendi aralarında bir dizilim oluşturdukları ve her ihtiyaç kategorisinin bir kişilik gelişme düzeyine karşılık geldiği, bireyin bir kategorideki ihtiyaçlarını tam olarak gidermeden bir st düzeydeki ihtiyaç kategorisine ve dolayısıyla kişilik gelişme düzeyine geçemediği belirtilmektedir (Wikipedia Websitesi, Maslow Teorisi, Erişim Tarihi: 05.04.2023). Teoriden hareketle, barınma ihtiyacı temel bir fizyolojik ihtiyaç olup insanların sağlıklı temiz bir vrede barınma hakkı en ilkel ve temel bir insanlık hakkıdır. Bu mühim ve temel fizyolojik ihtiyacın ise giderilmesi gerekmektedir. Bu ihtiyaç giderilmediğinde kişilerin içsel tatmini ve gelişimi daha da ilerisi toplumsal gelişmeden söz edilemeyecektir.

Barınma koşulları aile bireylerinin istihdamını, refahını, eğitim durumunu, sosyal istikrarlarını etkilemekte ve bireylerin yaşamın merkezine yerleşmiş durumdadır. Geçmiş yüzyıldan bu yana konut sorununun evrensel olduğu kabul edilmektedir. Dünyadaki konut sorununun başlıca nedeni kentlerdeki hızlı artan nüfus ve buna bağlı olarak barınma ihtiyacıdır. Türkiye'deki başlıca sorunlar ise arz-talep dengesizliği, üretilen konutların standartları, altyapı ve vresel sorunları olarak ortaya çıkmaktadır (Kutsal ve Polatoğlu, 2023: 136).

Artan konut ihtiyacı ve barınma sorunu evrensel bir nitelik kazanmış durumda olduğundan bu sorun Türkiye'de göz ardı edilmemelidir. Kırsaldan kente g hızlı ve artarak devam etmekte olup bu gcn azaltılmasına yönelik planlamalar yapılmalıdır. Özellikle büyükşehirlerdeki artan nüfusun barınma ihtiyacını karşılayacak politikalar benimsenmeli, ayrıca barınma ihtiyacı ile birlikte ortaya çıkacak alt ve st yapı eksikliklerinin giderilmesi için bu yatırımlara da ağırlık verilmelidir. Konut ihtiyacının giderilmesi noktasında bu yapılara ilişkin alt ve st yapı yatırımları da inşaat sektörünü ilgilendirdiğinden birbirini takip ederek sektöre olan talebin ve ilginin azalamayacağı

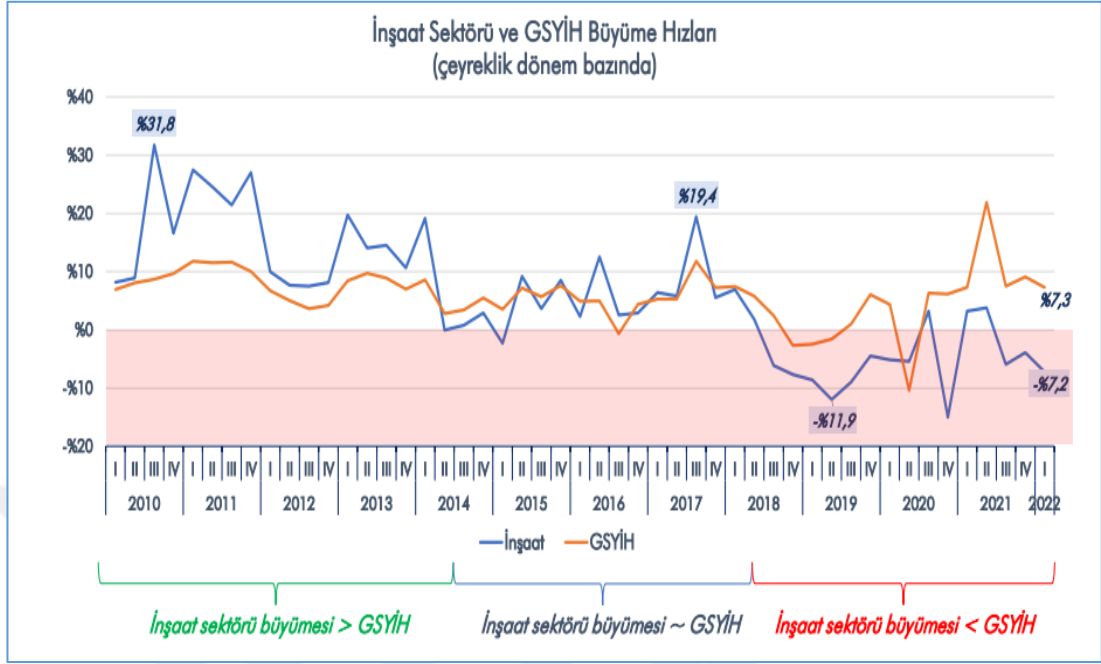
ortadadır. Bu itibarla Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olduğu da göz önüne alındığında, ülkedeki inşaat sektörünün desteklenmeye ve teşvik edilmeye devam edilmesi gerektiği elzemdir.

## 2.2. TÜRKİYE'DEKİ İNŞAAT SEKTÖRÜ

İnşaat sektörü, genel ekonomik yapı hakkında önemli bilgiler ve istihdam sağlayan bir sektördür. Bu sebeple, inşaat sektörünün gelişimi, takibi, ne yöne evrildiği, sorunları ve bu sorunların çözüm yolları ulusal ve uluslararası düzeyde öneme sahiptir. Türkiye'de ekonomik büyümeye önemli katkı sağlayan sektörlerin başında gelen bu sektör, birçok alt sektörün de gelişimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca ülkenin istihdam sorununa olumlu katkıları olmaktadır. Sektörün, arz ve talep dengesine, hükümet politikalarına, ekonomik kararlara, vergi uygulamalarına ve yurt dışı piyasalarda yaşanan gelişmelere bağlı olarak doğrudan etkilediği bilinmektedir. Bu itibarla, en güçlü tarafı yurtiçi piyasadaki talep olsa da, ekonomik ve siyasi dalgalanmalara, dövizle karşı hassas ve kırılgan bir sektör olduğu ifade edilmektedir. Bu bölümde Türkiye'deki inşaat sektörünün gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH) ile ilişkisine, inşaat tipine göre üretilen binalara ilişkin bazı istatistiklere ve konut satışları hakkında bazı verilere yer verilmiştir. Bu bilgiler çalışmanın bir sonraki kısmı için ışık tutacak olup, KDV mevzuatındaki inşaat taahhüt işleri ve konut teslimlerinde indirimli oran uygulamasının ne için önem arz ettiği bu bölümdeki verilerle daha anlaşılır olarak ortaya konulmuştur.

Türkiye'de inşaat sektörü ve gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH) büyüme hızları ve oranları yıllar itibarıyla aşağıdaki şekil.5'te karşılaştırmalı olarak yer almaktadır.

Şekil 5: Türkiye’de İnşaat Sektörü ve GSYİH Büyüme Hızları



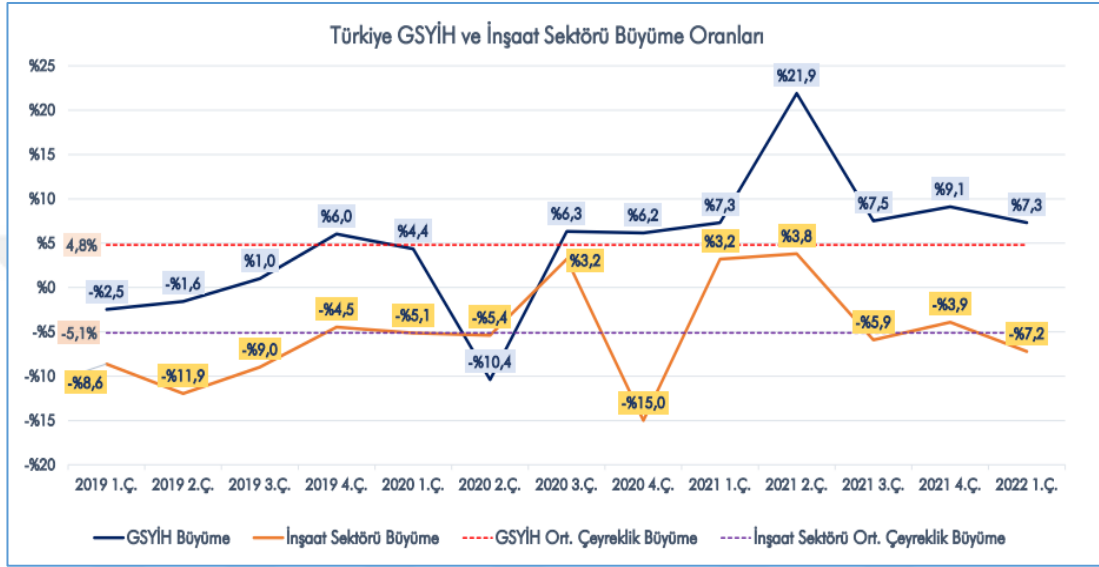
Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Yukarıda yer verilen şekil.5'te 2010 yılından 2022 yılının ilk çeyreğine kadar olan dönemdeki inşaat sektörü ve GSYİH büyüme hızları çeyreklik dönemler itibariyle verilmiş olup görüleceği üzere, inşaat sektörü büyüme hızı ile GSYİH büyüme hızları birbirine çoğu zaman paralel seyretmektedir. Zira inşaat sektörü ile GSYİH arasında doğrusal oranda bir ilişki bulunmakta ve sektörün büyümesi ile yurtiçi hasılaya da olumlu katkıları olmaktadır. 2010 yılının üçüncü çeyreğinde sektör en yüksek büyüme hızı olan %31,8'e ulaşmıştır. 2017 yılının sonlarına doğru ise %20'nin altında gerilemiştir. 2018 yılının ikinci çeyreğinden itibaren sektörün ve GSYİH büyüme hızlarının negatif seyrettiği, sektörün büyüme hızının 2019 yılı ortalarında ise sıfırın altında %12'ye kadar gerilediği anlaşılmaktadır. Sektörün 2020 yılı sonu itibariyle ise büyüme hızı çok ciddi orada gerilemiş ve en düşük seviyeye ulaşmıştır. 2021 yılının ikinci çeyreğinden itibaren sektör toparlanmışsa da 2022 yılının ilk çeyreği ile sektör yine negatif büyüme göstermiştir. Sektörün büyüme hızı 2022 yılının ilk çeyreğinde negatif %7,2 ile GSYİH büyüme hızı ile arasındaki en yüksek farka ulaşmıştır. Büyüme hızları arasındaki bu fark neredeyse son on iki yılın en büyük farkı olmuştur.

Sektör, son üç yılda pandeminin de etkisi ile eski büyüme hızını epey geride bırakmıştır.

Şekil.6'da ise Türkiye'de inşaat sektörü ve GSYİH büyüme oranlarına yer verilmiştir.

**Şekil 6:** Türkiye'de İnşaat Sektörü ve GSYİH Büyüme Oranları



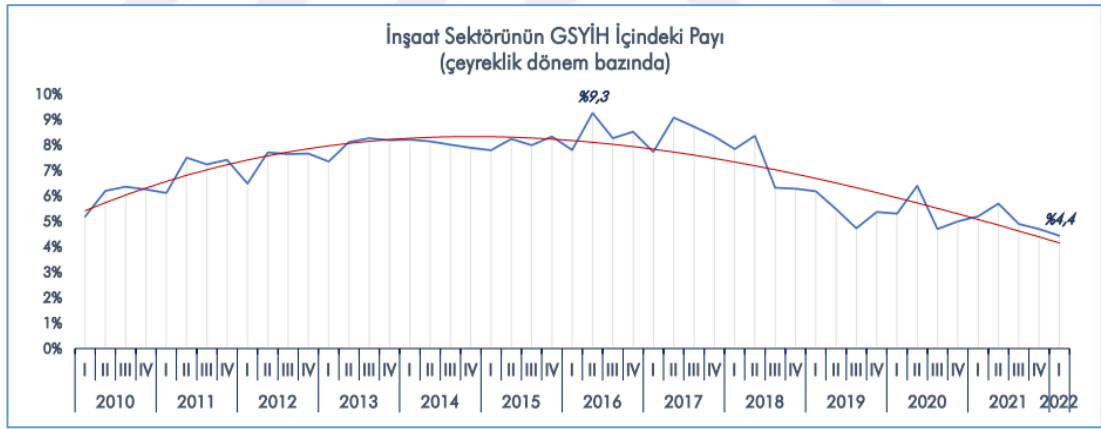
Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Şekil.6'da 2019 yılından 2022 yılının ilk çeyreğine kadar olan zaman periyodunda çeyreklik dönemler itibariyle inşaat sektörü ve GSYİH büyüme oranları yer almakta olup şekilde aynı zamanda sektör ve GSYİH büyüme ortalamaları da görülebilmektedir. Şekil incelendiğinde, genel olarak sektörün büyüme oranları GSYİH büyüme oranlarının 2020 yılındaki kısa bir dönem hariç sürekli altında seyrettiği görülmektedir. Birkaç çeyreklik dönem haricinde büyüme oranlarında ise genel olarak paralel bir seyir hakimdir. 2019 yılındaki pandeminin de etkisiyle negatif %11,9 olan büyüme oranı, 2020 yılının ikinci çeyreğinden itibaren pozitif dönsede 2020 yılının dördüncü çeyreği itibariyle de negatif %15 ile en düşük seviyeye ulaşmıştır. 2021 yılındaki toparlanma ile pozitif büyüme oranına erişen sektör GSYİH'ya önemli katkı sağlamış ve GSYİH büyüme hızı da %21,9 ile son 3 yılın en yüksek büyüme oranına ulaşmıştır. Ancak sektörün büyüme oranı yine negatif seyir izlemiştir. Sektörün birkaç çeyrek haricinde genel olarak negatif büyüme oranı

gösterdiği görülmektedir. Sektörün GSYİH'ye etkisi de GSYİH büyüme oranlarından anlaşılmakta ve genel olarak paralel seyrettikleri anlaşılmaktadır. Sektörün büyüme oranlarının negatif seyretnmesine karşın GSYİH büyüme oranlarının ise zaman zaman pozitif olması ülke ekonomisi için olumludur. Milli hasılanın gerilemesinden ziyade düşük oranda büyüse de pozitif büyüme oranını yakalaması bir başarı olarak değerlendirilmektedir. Ekonominin ve milli hasılanın devamlı suretle büyüme hedefi için devletin açık müdahalesinin olması gerektiği kaçınılmazdır. Sektör için de benzer değerlendirme yapmak yanlış olmayacaktır.

İnşaat sektörünün genel olarak son üç yılda negatif büyüme oranı ve hızına rağmen, GSYİH'nın pozitif büyüme oranına ve hızına sahip olmasının daha anlaşılabilir olması için inşaat sektörünün gayri safi yurtiçi hasıla içindeki payının irdelenmesi gerekmektedir. Şekil.7'de inşaat sektörünün GSYİH içindeki payına yer verilmiştir.

**Şekil 7: İnşaat Sektörünün GSYİH İçindeki Payı (2010-2022)**



Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Şekil.7'de 2010 yılından 2022 yılının ilk çeyreğine kadar sektörün GSYİH içindeki payı görülmektedir. 2020 yılında %5 dolaylarında olan bu pay, 2022 yılının ilk çeyreğine gelindiğinde ise %4,4'e gerilemiştir. 2010-2017 yılları arasında inşaat sektörünün GSYİH içindeki payı sürekli olarak artmış ve 2016 yılının ikinci çeyreğinde %9,3 seviyesine ulaşmıştır. 2017 yılından 2019 yılına kadar ise azalış göstermeye başlamış ve 2019 yılındaki GSYİH payı ise oldukça düşük bir seviyeye

ulaşmıştır. 2019 yılındaki yurt içi piyasada yaşanan olumsuz gelişmeler ve Covid-19 pandemisi etkisini göstermiştir. 2020 yılı itibariyle inşaat sektörü küçülmüş ve büyümeyi sınırlamıştır. Pandemi döneminden bir süre sonra ise inşaat sektörü toparlanmaya başlasa da sektörün son üç yıldaki gerileyişi kayda değerdir. 2022 yılı ilk çeyreğinde ise sektörün payı %4,4 olarak gerçekleşmiş olup bu oran son on iki yılın en düşük oranı olmuştur. Sektördeki daralmanın birçok nedeni olmakla birlikte konudan çok uzaklaşmamak adına derinlemesine irdelenmemiştir.

Yukarıda inşaat sektörü ve GSYİH arasındaki ilişkiye yer verilmiştir. Sektördeki çarpıcı gerilemeyi veriler ve rasyolar açıkça ortaya koymaktadır. Ancak birtakım veriler ve konut satışlarındaki yıllara göre değişimin irdelenmesi halinde sektördeki durum daha da yakından anlaşılacaktır. Tablo.15'te 2018-2022 yılları arasındaki kullanma amacına göre yapı ruhsat ve yapı izin istatistikleri verilmiştir.

**Tablo 15:** Kullanma Amacına Göre Yapı İzin İstatistikleri (2018-2022)

| Kullanma Amacına Göre Yapı İzin İstatistikleri (2018-2022) |      |                                         |                                                       |
|------------------------------------------------------------|------|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| İnşaat Tipleri Sınıflaması                                 | Yıl  | Yapı Ruhsatı İstatistikleri Bina Sayısı | Yapı Kullanma İzin Belgesi İstatistikleri Bina Sayısı |
| Bir Daireli İkamet Amaçlı Binalar                          | 2018 | 21.795                                  | 20.728                                                |
|                                                            | 2019 | 15.966                                  | 15.403                                                |
|                                                            | 2020 | 32.131                                  | 16.576                                                |
|                                                            | 2021 | 54.257                                  | 25.105                                                |
|                                                            | 2022 | 49.177                                  | 30.706                                                |
| İki ve Daha Fazla Daireli İkamet Amaçlı Binalar            | 2018 | 197                                     | 232                                                   |
|                                                            | 2019 | 246                                     | 177                                                   |
|                                                            | 2020 | 205                                     | 99                                                    |
|                                                            | 2021 | 190                                     | 200                                                   |
|                                                            | 2022 | 226                                     | 142                                                   |
| Ofis (İşyeri) Binaları                                     | 2018 | 1.241                                   | 1.818                                                 |
|                                                            | 2019 | 479                                     | 529                                                   |
|                                                            | 2020 | 963                                     | 1.077                                                 |
|                                                            | 2021 | 2.243                                   | 1.699                                                 |
|                                                            | 2022 | 3.142                                   | 2.137                                                 |
| Toptan ve Perakende Ticaret Binaları                       | 2018 | 4.648                                   | 5.275                                                 |
|                                                            | 2019 | 2.478                                   | 4.626                                                 |
|                                                            | 2020 | 3.125                                   | 2.837                                                 |
|                                                            | 2021 | 3.257                                   | 3.095                                                 |
|                                                            | 2022 | 2.477                                   | 2.599                                                 |

Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Tablo.15 incelendiğinde, 2018-2022 yılları arasında yapı ruhsatı olan ve yapı izin belgesi bulunan bazı yapılara (ikamet-ticari amaçlı bina, ofis vb.) ilişkin veriler yer almakta olup Covid-19 etkisi görülmekle birlikte bina ruhsatı ve yapı kullanma izin belgesi alan yapı sayılarının 2021 yılına kadar artış eğilimi gösterdiği anlaşılmaktadır. 2022 yılında ise ticari amaçlı binalar için izin sayılarının azaldığı görülmektedir. 2021 yılında covid tedbirlerin giderek azaltılması ile iktisadi ve sosyal faaliyetlere geri dönüşü sağlamıştır. Bu durum konut dışı bina talebini etkilemiş, işyerlerine geri dönüşler ile ofis ve işyeri talebinde artış gerçekleşmiştir. Covid kısıtlama ve kapatmaların kademeli olarak kaldırılmasıyla alışveriş merkezleri, oteller ile turizm tesisleri talebinde ise sınırlı bir iyileşme yaşandığı kanaatine varılmıştır. Konut dışı bina arzı da önceki yıllara göre 2021 yılında genel olarak artış göstermiştir. 2022 yılında enflasyon ve artan maliyetler alınan yeni yapı ruhsatlarının da azalmasına neden olmuştur. Bu durum sektörün mevcut ekonomik koşullardan kolayca etkilendiği ve hassasiyetini koruduğunu göstermektedir. İzin sayılarındaki düşüş sektörün son yıllarda küçüldüğünün de bir karinesidir.

Sektördeki büyüme oranı ve hızının son üç yıldaki çarpıcı düşüşüne, sektörün GSYİH içindeki payına daha önce yer vermiştik. Sektördeki daralmanın yıllar itibariyle ne durumda olduğu konut satış rakamlarına bakılarak da ayrıca değerlendirilebilir. 2013-2023 yılları arasındaki satış şekline ve satış durumuna göre konut satış sayıları Tablo.16'da yer almaktadır.

**Tablo 16:** Satış Şekline ve Satış Durumuna Göre Konut Satış Sayıları (2013-2022)

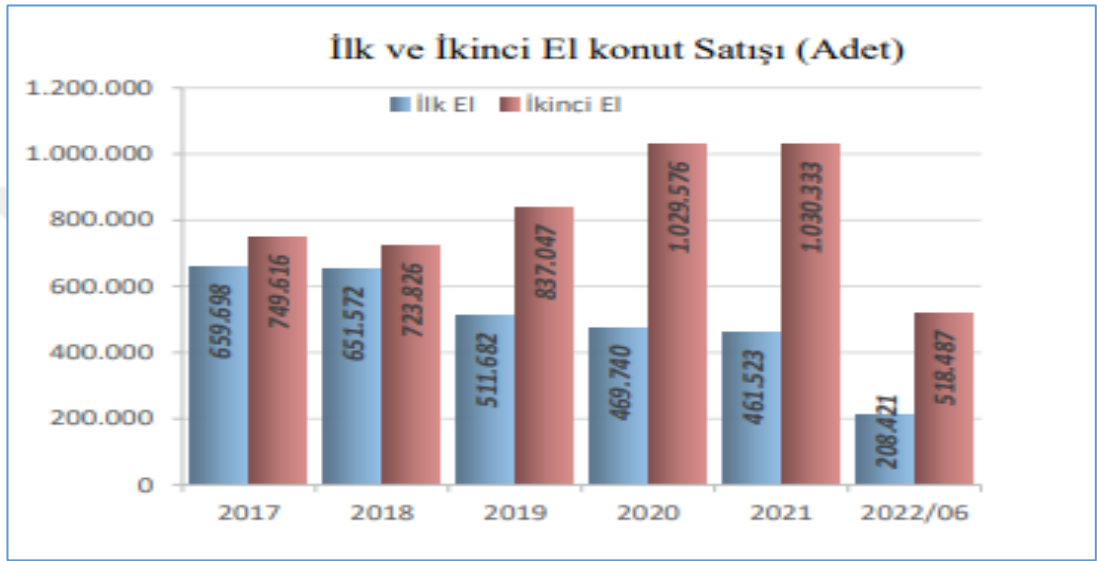
| Satış Şekline ve Satış Durumuna Göre Konut Satış Sayıları (2013-2022) |           |                    |         |                 |         |                     |         |                     |         |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|--------------------|---------|-----------------|---------|---------------------|---------|---------------------|---------|
| Yıl                                                                   | Toplamı   | Satış Şekline Göre |         |                 |         | Satış Durumuna Göre |         |                     |         |
|                                                                       |           | İpotekli Satış (1) |         | Diğer Satış (2) |         | İlk El Satış (3)    |         | İkinci El Satış (4) |         |
|                                                                       |           | Adet               | Pay (%) | Adet            | Pay (%) | Adet                | Pay (%) | Adet                | Pay (%) |
| 2013                                                                  | 1.157.190 | 460.112            | 39,8    | 697.078         | 60,2    | 529.129             | 45,7    | 628.061             | 54,3    |
| 2014                                                                  | 1.165.381 | 389.689            | 33,4    | 775.692         | 66,6    | 541.554             | 46,5    | 623.827             | 53,5    |
| 2015                                                                  | 1.289.320 | 434.388            | 33,7    | 854.932         | 66,3    | 598.667             | 46,4    | 690.653             | 53,6    |
| 2016                                                                  | 1.341.453 | 449.508            | 33,5    | 891.945         | 66,5    | 631.686             | 47,1    | 709.767             | 52,9    |
| 2017                                                                  | 1.409.314 | 473.099            | 33,6    | 936.215         | 66,4    | 659.698             | 46,8    | 749.616             | 53,2    |
| 2018                                                                  | 1.375.398 | 276.820            | 20,1    | 1.098.578       | 79,9    | 651.572             | 47,4    | 723.826             | 52,6    |
| 2019                                                                  | 1.348.729 | 332.508            | 24,7    | 1.016.221       | 75,3    | 511.682             | 37,9    | 837.047             | 62,1    |
| 2020                                                                  | 1.499.316 | 573.337            | 38,2    | 925.979         | 61,8    | 469.740             | 31,3    | 1.029.576           | 68,7    |
| 2021                                                                  | 1.491.856 | 294.530            | 19,7    | 1.197.326       | 80,3    | 461.523             | 30,9    | 1.030.333           | 69,1    |
| 2022                                                                  | 1.485.622 | 280.320            | 18,9    | 1.205.302       | 81,1    | 460.079             | 31,0    | 1.025.543           | 69      |

(1) İpotekli satış, borçlanarak satın alınan konutun kredi teminatını oluşturmak için, yine aynı konutun teminat olarak gösterilmesidir.  
(2) Diğer konut satışları, ipotekli konut satışı dışında kalan satış türlerini kapsamaktadır.  
(3) İlk el satış, kat irtifakı/kat mülkiyeti almış bir konutun evin sahibi firma ya da kişi tarafından ilk defa satılmasıdır.  
(4) İkinci el satış, ilk satıştan sonra gerçekleşen tüm konut satışlarını ifade eder.

Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Tablo.16’da 2013 yılından 2022 yılına kadar ipotekli ve diğer satış sayıları ve oranları ile ilk ve ikinci el konut satış sayıları ve oranlarına yer verilmiştir. Yıllar itibariyle konut satışların türüne göre kıyaslama imkanı sağlamaktadır. Şekil.8’de ise ilk ve ikinci el konut satış sayılarına yer verilmiştir.

**Şekil 8:** İlk ve İkinci El Konut Satış Sayıları



Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Yukarıdaki yer alan konut satışlarına ilişkin veriler ışığında dikkat çeken husus, 2017 yılı dahil bu yıla kadar konut satış sayıları düzenli olarak artış göstermiş, 2018 ve 2019 yılında ise azalış göstererek 2017 yılındaki satış sayısının altına gerilemiştir. 2020 yılında tekrar artan konut satış sayısı ise 2022 yılına kadar azalışa geçmiştir. İnşaat sektörü her ne kadar büyüme hızını azaltsa da 2020 ve 2021 yılında konut satışları inşaat sektörünü bir nebze de olsun desteklemiştir. Özellikle devlet bankaları tarafından sağlanan uygun maliyetli kredilerle satışların canlı tutulmaya çalışıldığı kanaatine varılmaktadır. Bununla birlikte 2021 yılına genelinde ipotekli satışlar 2020 yılına göre gerilemiş ve bu azalış 2022 yılında da devam etmiştir. Veriler ışığındaki çarpıcı olan ise ipotekli ve ilk el satışların son yıllarda hızla düşüşüdür. İkinci el konut satışlarında ise son üç yılda ciddi oranda bir artış gözlemlenmektedir. Esasen konut satış sayıları son üç yılda toplam bazda benzerlik göstermiş fakat satışın türü arasında geçiş olmuştur. Sıfır konutların satışı talepteki azalmaya bağlı olarak düşmüştür.

Ancak buradaki asıl sebep artan konut kredi faizleri, enflasyon ile birlikte maliyet artışları ve arz kısıtıdır. Tüketiciler sıfır konut alma imkanı bulamadıklarından bunun yerine ikinci el konuta yöneldikleri anlaşılmaktadır.

İnşaat sektöründeki daralmanın daha anlaşılır ifade edilebilmesi için bu duruma hangi faktörlerin sebebiyet verdiğini irdelemek gerekmektedir. Sektörü etkileyen birçok neden olduğu bilinmektedir. Bu konuda resmi veri arzı kısıtlı olduğundan çalışmada değerlendirilebilecek TÜİK tarafından yapılmış anket çalışmasına ulaşılmıştır. Söz konusu anket sektördeki girişimciler ile yapılmış, 2020-2023 yıllarındaki inşaat sektöründe faaliyetleri kısıtlayan temel nedenler açıklanmaya çalışılmıştır.

**Tablo 17: İnşaat Sektöründe Faaliyetleri Kısıtlayan Temel Faktörler (2020-2023)**

| İnşaat Sektöründe Faaliyetleri Kısıtlayan Temel Faktörler (2020-2023) |    |                          |                    |               |                  |                                   |                     |                 |
|-----------------------------------------------------------------------|----|--------------------------|--------------------|---------------|------------------|-----------------------------------|---------------------|-----------------|
| Yıl                                                                   | Ay | Kısıtlayan Faktör Yoktur | Talep Yetersizliği | Hava Şartları | İşgücü Eksikliği | Malzeme ve/veya Ekipman Eksikliği | Finansman Sorunları | Diğer Faktörler |
| 2020                                                                  | 01 | 49,8                     | 26,7               | 11,4          | 1,5              | 2,6                               | 35,8                | 0,6             |
|                                                                       | 02 | 53,4                     | 25,0               | 13,2          | 2,1              | 2,3                               | 30,3                | 0,6             |
|                                                                       | 03 | 55,3                     | 22,1               | 8,0           | 2,0              | 1,3                               | 29,8                | 1,3             |
|                                                                       | 04 | 30,5                     | 35,6               | 5,4           | 4,1              | 2,6                               | 32,8                | 42,6            |
|                                                                       | 05 | 31,9                     | 37,3               | 3,4           | 4,8              | 3,8                               | 33,2                | 39,4            |
|                                                                       | 06 | 48,7                     | 25,6               | 1,5           | 2,7              | 1,5                               | 27,4                | 24,4            |
|                                                                       | 07 | 55,2                     | 22,7               | 0,8           | 3,2              | 2,5                               | 27,1                | 14,1            |
|                                                                       | 08 | 52,4                     | 22,8               | 0,7           | 2,2              | 2,0                               | 29,0                | 14,7            |
|                                                                       | 09 | 55,2                     | 23,3               | 0,1           | 3,2              | 2,6                               | 27,9                | 12,1            |
|                                                                       | 10 | 52,2                     | 23,0               | 0,6           | 3,5              | 2,2                               | 28,8                | 21,4            |
|                                                                       | 11 | 50,4                     | 18,4               | 3,2           | 3,2              | 1,6                               | 31,0                | 26,7            |
|                                                                       | 12 | 45,2                     | 24,9               | 3,4           | 5,1              | 2,3                               | 30,5                | 27,5            |
| 2021                                                                  | 01 | 46,9                     | 22,4               | 3,8           | 2,2              | 1,5                               | 26,3                | 30,0            |
|                                                                       | 02 | 48,9                     | 25,7               | 5,3           | 1,8              | 1,7                               | 26,3                | 27,2            |
|                                                                       | 03 | 51,5                     | 23,2               | 5,0           | 1,5              | 1,4                               | 24,5                | 24,3            |
|                                                                       | 04 | 49,5                     | 25,5               | 4,5           | 1,9              | 2,3                               | 28,7                | 23,9            |
|                                                                       | 05 | 46,8                     | 26,6               | 2,3           | 2,4              | 2,6                               | 24,2                | 30,1            |
|                                                                       | 06 | 53,1                     | 19,1               | 1,5           | 1,3              | 2,6                               | 26,7                | 25,8            |
|                                                                       | 07 | 53,9                     | 19,2               | 0,5           | 1,2              | 2,1                               | 26,7                | 22,8            |
|                                                                       | 08 | 52,6                     | 24,6               | 2,9           | 2,4              | 2,3                               | 30,5                | 21,0            |
|                                                                       | 09 | 56,9                     | 22,2               | 1,0           | 1,9              | 2,8                               | 25,7                | 18,3            |
|                                                                       | 10 | 57,0                     | 20,6               | 1,1           | 2,2              | 2,7                               | 30,0                | 17,4            |
|                                                                       | 11 | 55,3                     | 19,6               | 1,4           | 2,5              | 3,5                               | 28,6                | 13,3            |
|                                                                       | 12 | 52,0                     | 17,3               | 2,5           | 2,1              | 4,7                               | 33,8                | 18,9            |
| 2022                                                                  | 01 | 53,3                     | 14,3               | 4,5           | 2,1              | 5,8                               | 31,5                | 15,8            |
|                                                                       | 02 | 53,4                     | 15,7               | 11,0          | 2,8              | 6,3                               | 30,6                | 17,8            |
|                                                                       | 03 | 53,8                     | 16,5               | 7,5           | 2,0              | 6,5                               | 30,3                | 10,8            |
|                                                                       | 04 | 56,5                     | 14,8               | 5,4           | 2,7              | 6,3                               | 33,1                | 6,9             |
|                                                                       | 05 | 55,6                     | 16,1               | 2,6           | 4,6              | 5,3                               | 31,1                | 6,9             |
|                                                                       | 06 | 57,2                     | 13,5               | 1,5           | 5,9              | 5,9                               | 34,4                | 3,2             |

|                                                                                                                                                     |    |      |      |     |     |     |      |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------|------|-----|-----|-----|------|-----|
|                                                                                                                                                     | 07 | 59,9 | 13,5 | 1,3 | 5,4 | 5,9 | 33,1 | 2,8 |
|                                                                                                                                                     | 08 | 59,7 | 13,9 | 0,7 | 4,9 | 4,8 | 31,3 | 4,2 |
|                                                                                                                                                     | 09 | 58,9 | 13,6 | 0,8 | 6,6 | 6,0 | 31,4 | 4,2 |
|                                                                                                                                                     | 10 | 58,6 | 14,0 | 2,0 | 7,6 | 4,5 | 32,1 | 2,8 |
|                                                                                                                                                     | 11 | 59,6 | 13,8 | 2,1 | 7,0 | 5,0 | 30,9 | 3,5 |
|                                                                                                                                                     | 12 | 58,6 | 13,4 | 3,8 | 7,7 | 5,5 | 31,4 | 2,7 |
| 2023                                                                                                                                                | 01 | 61,3 | 11,1 | 4,8 | 5,0 | 5,7 | 28,5 | 3,0 |
|                                                                                                                                                     | 02 | 63,8 | 11,9 | 7,8 | 5,1 | 3,7 | 24,9 | 3,2 |
|                                                                                                                                                     | 03 | 62,8 | 12,7 | 5,7 | 5,5 | 5,3 | 25,7 | 2,2 |
|                                                                                                                                                     | 04 | 62,0 | 10,4 | 5,2 | 5,6 | 5,6 | 27,0 | 3,8 |
| Tablodaki oranlar, faaliyetleri kısıtlayan faktörden etkilenen girişim sayısının, anketi cevaplayan toplam girişim sayısına oranını göstermektedir. |    |      |      |     |     |     |      |     |

Kaynak: (TÜİK Resmi Websitesi, İstatistik Veri Portalı, Hizmet, Perakende Ticaret ve İnşaat Güven Endeksleri, Erişim Tarihi: 10.04.2023)

Tablo.17, son birkaç yıldaki faaliyetleri kısıtlayan faktörden etkilenen girişim sayısının, anketi cevaplayan toplam girişim sayısına oranını göstermektedir. Anket ile irdelenen etkenler ise kısıtlayan faktör olmadığı, talep yetersizliği, hava şartları, işgücü eksikliği, malzeme ve/veya ekipman eksikliği, finansman sorunları ve diğer faktörlerdir. Kısıtlayan faktör bulunmadığı cevabı haricindeki en yüksek faktörün ağırlıklı olarak finansman sorunu ve talep yetersizliği olduğu anlaşılmaktadır. Talep yetersizliği görüşü son yıllarda %20 dolaylarından %10'a kadar gerilemiştir. İş gücü eksikliği görüşünde ise son yıllara doğru gelindiğinde bir artış gözlemlenmektedir. Girişimcilerin, nitelikli yetişmiş mesleki personel bulmakta sıkıntı yaşadıkları sonucuna varılmaktadır. Malzeme ve ekipman kısıtı görüşü diğerlerine göre daha stabilken, sektörü kısıtlayan diğer faktörler görüşü ise git gide azalmıştır.

Bu itibarla perakende ticaret ve inşaat güven endekslerine bağlı olarak sektörün finansmana bağlı olduğu ve talebin de sektörü doğrudan etkilediği düşünülmektedir. Sektöre karşı talebin yeterli olması durumunda girişimciler çeşitli yollarla gerektiğinde finansman sorununa da bir çözüm yolu bularak yine de faaliyetlerini sekteye uğratmamaktadırlar. Sektörün karlılığı göz önüne alındığında talebin canlı kalması halinde sektörün daralmayacağı açıktır.

Covid-19 pandemisi nedeniyle talebin gerilemesi, döviz kurlarında, faiz oranlarında oluşan dalgalanmalar, tüketicilerin satın alma isteklerini ertelemelerine ya da geciktirmelerine neden olmuştur. Ayrıca Dünya çapındaki artan enflasyon etkisiyle girdi ve üretim maliyetlerinin artışı ile sektörün konut talebine büyük çapta bağımlılığı sonucu Türkiye'de konut arzı da yavaşlamıştır. Bu nedenlerle Türkiye'deki inşaat

sektörünün düzenleme ve politikalar ile desteklenmesi gerektiği açıktır. Böylece Türkiye'nin özel coğrafi konumu, genç nüfusu ve potansiyeli, yeterli sayıda deneyimli yetişmiş idari ve teknik personeli, yurtdışı ve ülke içindeki inşaat projelerindeki kazanılmış deneyim gibi güçlü yönleri, süreklilik arz eden ve göç kaynaklı konut talebi ve bunlara bağlı olarak ulaşım, altyapı tesis ihtiyaçlarının sürekliliği, kentsel dönüşüm ihtiyacının varlığı ve bu ihtiyacın süregelen zaman içinde azalmayacağı gibi etkenlerle birlikte ele alındığında inşaat sektörünün Türkiye'de önemli bir sektör olmaya devam edeceği aşikardır.

### 2.3. İNŞAAT İŞLERİNİN TÜRLERİ

İnşaat işlerini işin yapılış tarzına göre iki ana grup altında sınıflamak mümkündür. Bunları özel inşaat ve taahhüt işleri olarak adlandırmak mümkündür. Özel inşaat işi, işletmenin kendi arsasına veya kat karşılığı aldığı başka bir arsa üzerine inşaat yapılmasıdır. Taahhüt işi ise inşaat işinin bir başkasının yüklenim sözleşmesi kapsamında arsası üzerine yapılması halidir.

Diğer taraftan inşaat işlerine taraf olanların vergilendirme kapsamında karşı karşıya olacakları vergi kanunları GVK, KVK, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu, KDVK'dur. Ayrıca söz konusu kanunlar kapsamında çıkartılan tebliğ, sirküler ve muktezalar da inşaat sektörüne ilişkin vergileme ve bu vergileme sırasında ortaya çıkan sorunların çözümüne kaynak oluşturmaktadır. İlgili makamlarca genel yazı ve iç genelgelerle de uygulamaya yön verilmeye çalışıldığı bilinmektedir. İdare yargı makamları da bazı kararları ile ihtilaf konusu hususlara ilişkin gerekçeli kararlar verebilmekte hatta vergi idaresi de bu yargı kararları ışığında mevcut düzenlemeleri değiştirmekte veya kaldırmakta veyahut ilave düzenlemeler gerçekleştirmektedir. Çalışmanın konusu inşaat sektöründeki indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade uygulaması olduğundan, geniş kapsamda irdelenmesi gereken inşaat işlerinde vergilendirmeye değinilmemiş olup uygulamada karşılaşılan inşaat işlerine ise özet halinde yer verilmiştir.

### 2.3.1. Özel İnşaat İşi

Satış amacı güdülmeksizin sadece şahsi ihtiyaçlar için sahip olunan arsa üzerine yapılan inşaat işleri ile gerçek kişi veya kurumların kendi nam ve hesaplarına bir inşaat yaparak bunları satarak ticari kazanç elde etmek amacıyla yapılan inşaatlar özel inşaat olarak ifade edilir. Özel inşaat, gerçek ya da tüzel kişilerin kullanmak veya satmak üzere kendi adlarına yaptıkları veya yaptırdıkları taşınmazlarla ilgili inşaat işleridir. Arsa sahibinin kim olduğu veya inşaatı yapanın kim olduğu özel inşaat açısından önemli değildir. Yine, arsanın ne şekilde elde edildiği ya da inşaatın hangi amaçla yapıldığının da bir önemi yoktur.

Apartman binası, müstakil konut gibi yapıları inşa ederek bunların satılması ile iştigal eden özel inşaat işletmeleri; söz konusu yapıları bizzat kendi mülkiyetlerinde bulunan arsalar üzerine yapabilecekleri gibi yapılan inşaatın pay vermek karşılığında başkalarına ait arsalar üzerinde de bu faaliyetleri icra edebilmektedirler. Gerçek kişilerce de yürütülen bu tür inşaat faaliyeti ülkede daha yaygın uygulanmakta olup yap-sat inşaat şeklinde de ifade edilmektedir.

Yap-sat inşaat faaliyeti ile iştigal eden işletmeler, yapıları kendi adına ve hesaplarına inşa ederler. İnşa ettikleri yapılar satışı yapılana kadar bu işletmelerin mülkiyetindedir. Ayrıca bu işletmelerin bilançolarında stok hesaplarında yer alır. Ancak işletmeler bu imal süreci ile sınırlı kalmayıp yapıları satmak ile de iştigal ettiğinden tam anlamıyla bir ticari işletme organizasyonu yürütülür.

Özel inşaat işleri, sahip olunan arsa üzerine yapılan veya başkasının arsası üzerine yapılan inşaat işi olarak ikiye ayrılmaktadır. Sahip olunan arsa üzerine yapılan inşaat işi; inşaat işletmesi veya gerçek kişinin, inşaat işini kendi finansman gücüyle gerçekleştirmesi olarak açıklanabilir. Bu tür özel inşaat işi, satış ve kar amacı güdülmeksizin salt şahsi ihtiyaçlar nedeni ile sahip olunan arsa üzerine yapılan inşaatları da kapsamaktadır. Arsa sahibi gerçek kişinin kendi finansmanı ile arsa niteliği olan taşınmazını servet değişikliğiyle konut vb. bir yapıya dönüştürmesidir. İnşaat faaliyetinin sürekli olmaması ve inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yapıların alım satımına konu edilmemesi gerekmektedir.

Özel inşaat olarak adlandırılan inşaat işlerinde işin sahibi arsa sahibi gerçek ya da tüzel kişi olabilmektedir. Özel inşaat işlerinde inşaat, arsa sahibinin kendisi

tarafından yapılabileceği gibi bağımsız bölüm karşılığı bir müteahhit tarafından da yapılabilir.

Arsa sahibinin aynı zamanda müteahhit olması diğer bir deyişle söz konusu arsanın müteahhidin bilançosunda aktifte kayıtlı olması da mümkündür. Müteahhidin ister kendi arsasına ister başkasının arsası üzerine özel inşaat yapması sırasında, inşaatın bir kısmının taşeronlara devredilmesi mümkündür. Özellikle site inşaatlarında çok sayıda bağımsız bölümlerin olması durumunda müteahhidin temel, duvar, çatı, sıva, asansör işlerini ayrı ayrı farklı gerçek veya tüzel kişilere yaptırması uygulamada sıkça görülen bir durumdur. Bu şekilde işin belli bir kısmının yaptırıldığı gerçek veya tüzel kişiler taşeron olarak adlandırılır.

Özel inşaat işleri ve bu işlerin sonucunda kazanç elde edilmesi durumunda nasıl vergilendirileceği konusunda mevzuatta açıkça ve özel düzenlemeler bulunmamakla birlikte, ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin ve kurumların vergilendirilmesi noktasında genel esaslara göre vergilendirilme yapılması gerektiği açıktır. Ancak arsa sahibinin ise GKV kapsamında ticari kazanç ya da değer artış kazancı sahibi olması, söz konusu arsanın hangi amaçla ve ne kadar süre ile elde tutulduğuna bağlı olarak değişmekte, arsa sahibinin mükellefiyet durumu, arsa ve inşaat işi sonucunda elde edilen taşınmazların tesliminin devamlılık arz edip etmediği vergilendirme açısından önem arz etmekte olup arsa sahibinin mevcut hukuki durumuna göre kazanç elde edip etmediği, sadece servet değişikliği mi yapıldığı vb. soruların cevaplandırılması durumunda ilgili mevzuat hükümlerine göre vergilendirme yapılacaktır. Söz konusu tarafların vergilendirme işlemleri ayrı bir tez konusu olabileceğinden çalışmada yer verilmemiştir.

### **2.3.2. Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat İşİ**

Kat (arsa) karşılığı inşaat sözleşmesinde, arsa sahibi arsasını, müteahhit tarafından arsa üzerine yapılacak olan projede üretilecek bağımsız bölümlerin belli bir kısmı karşılığında devretmektedir. Dolayısıyla, müteahhit tarafından devralınan arsa karşılığında sözleşmede belirtilen bağımsız bölümler arsa sahibine teslim edilmektedir. Arsa sahibi genelde finansman yetersizliği sebebiyle arsasını bu tür sözleşmeler ile müteahhidin inşaat yapmasına izin vermekte ve karşılığında servet

değiştirerek daire, dükkan vb. teslim almaktadır. Arsa karşılığı inşaat işinde; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi yapılmakta ve müteahhidin ise konut veya işyeri teslimi olmak üzere iki ayrı teslim söz konusudur. Ancak bu teslimler ve mevzuat düzenlemeleri pek çok ihtilafa ve yargı kararları konu olmuştur. Konu kapsamlı olduğundan çalışmanın 3. bölümünde KDV hükümlerinden teslim konusunda detaylı işlenmiştir.

### **2.3.3. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat İşi**

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılması veya bir malın tesliminin taahhüt edilmesidir (Kızılot, 1988: 20). Taahhüt şeklindeki inşaatlar resmi veya özel kurumlara yapılabilmektedir. Bu şekildeki bir inşaat-taahhüt işi başlanılan takvim yılında bitebileceği gibi birden fazla yıla da yayılabilir. Bu işlerde, işi yapan müteahhit yüklenici konumunda, inşaat ve onarım işi ise başkası için yapılmaktadır.

İnşaat işinin bir taahhüt kapsamında yapılması durumunda işveren özel sektör firması veya işveren kamu kurumu/kuruluşu söz konusu olmaktadır. Bu işler daha çok GVK'nun 42. maddesinde tanım bulan yıllara yaygın inşaat-taahhüt işi olarak ortaya çıkmaktadır. GVK'nun 42. maddesi hükmüne göre yapılan iş, inşaat veya onarma işi olmalı, iş taahhüde bağlı olarak yapılmalı ve yapılan iş birden fazla takvim yılında yapılmalıdır. Söz konusu şartları taşıyan inşaat işleri bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu inşaat işinde işveren ve yüklenici firma arasında serbestçe belirlenen kurallara göre anlaşma yapılmakta ve iş yürütülmektedir. Ancak burada belirtilmesi gereken husus bu GVK 42. madde kapsamındaki yıllara yayılmış inşaat işinde taraflardan ikisi de özel sektörde faaliyette bulunan firmalar olabilmektedir.

Fakat kamu sektörüne ait inşaat işlerinin taahhüt kapsamında yaptırılması için mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. Söz konusu iki temel kanun Devlet İhale Kanunu ve Kamu İhale Kanunu'dur. İhale usulleri bu kanunlarda açıkça düzenlenmiştir. Bu tür inşaat işi çevresel, harcama yönüyle ve gerekse de toplumu bir bütün olarak ilgilendirmesi ve etkilemesi nedeniyle kamu otoritesinin düzenlemesi ve denetimi altındadır. Ayrıca ihaleler farklı kurum ve kuruluşlarca farklı yönlerden kendi mevzuat hükümlerine göre denetlenmektedir.

#### 2.3.4. Hasılat Paylaşım İnşaat İşi

Bu inşaat işinde, müteahhit işletme ile arsa sahibinin aralarında yaptıkları bir sözleşme gereği müteahhit, arsa sahibi adına tapuda kayıtlı olan gayrimenkul üzerine inşaat işini üstlenirken, arsa sahibi de elde edilmesi öngörülen toplam satış hasılatının belli bir kısmını müteahhide aktarma yükümlülüğü altına girmektedir. Bu inşaat türünde arsa (kat) karşılığı inşaat işinden farklı olarak arsa sahibi arsasına karşılık taşınmaz elde etmek yerine bu taşınmazları satan müteahhitten aralarındaki sözleşme gereği satış bedelinin bir kısmını talep etmektedir.

Bu inşaat türünde genellikle arsa sahibi, gayrimenkullerin üçüncü kişilere satılması, satış fiyatı gibi unsurları belirlemekte ve ilgili satış bedelleri de arsa sahibi tarafından tahsil edilmektedir. Söz konusu bu tahsilatların, arsa sahibine ait bir hesapta toplanıp değerlendirilmesi arsa sahibine ait bir haktır. Hasılat paylaşım usulünde, üçüncü kişiler ile imzalanacak olan gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin tarafı arsa sahibi olmaktadır ve genellikle müteahhitler nihai alıcılarla hiçbir şekilde satış vaadi gibi sözleşmeleri imzalayamamaktadırlar. Müteahhit, sözleşme kapsamındaki işleri sözleşmeye uygun olarak eksiksiz yapmak ve iş sahibi ve alıcılara teslim etmekle yükümlüdür.

Müteahhit tarafından yapımı üstlenilen konutlar inşaat aşamasından başlayarak arsa/iş sahibi ile nihai alıcılar arasında imzalanan gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerine istinaden satılır, peşinat ve taksitler iş sahibi adına açılmış bir hesapta tahsil edilmektedir. Arsa sahibi konutların her birinin ne kadar fiyattan kimlere satıldığını müteahhide bildirir ve bildirilen müşteriler adına bu tutarlardan konut faturası düzenlenmesini talep etmektedirler. Ticari hayatta hasılat paylaşım sözleşmelerine, sabit/değişken oranlı veya asgari bedelli hasılat paylaşım sözleşmeleri olarak karşılaşılmaktadır. Aynı anda arsa sahibi de müteahhide bir arsa bedeli faturası düzenlemektedir.

03.05.2006 tarih ve 26157 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren; Toplu Konut İdaresi Başkanlığı İhale Yönetmeliğinde, “Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı”; “Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, idarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, idarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamını karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin

satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre idare ve müteahhit arasında paylaşılmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Hasılat paylaşımı inşaat işleriyle ilgili vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte hasılat paylaşımı işleriyle ilgili idare, 08.08.2011 tarih ve 60 Seri No.lu KDV Sirküleri’nin 1.8.2 no.lu bölümünde; hasılat paylaşım işlerinin özel inşaat çeşitlerinden biri olan arsa karşılığı inşaat işi olarak değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Uygulamada “hasılat paylaşımı”, “gelir paylaşımı” vb. adlar altında düzenlenen sözleşmelere göre yapılan inşaat işlerinde, yapılan bağımsız bölümler yerine söz konusu yapıların satış hasılatları paylaşılmaktadır. Bahsi geçen türdeki işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nde düzenlenen “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre hasılat paylaşımı işlerinin vergi kanunları yönünden arsa karşılığı inşaat işi olarak ele alınması gerekmektedir. Müteahhidin vergilendirilmesi bakımından, sözleşme kapsamında yapılması gereken tüm inşaat işleri nedeniyle yüklenilen giderler inşaatın maliyetini ve yine sözleşme kapsamında arsa sahibinden tahsil edilmesi gereken tutar da tahakkuk esası çerçevesinde inşaatın gelirini oluşturacak ve aradaki fark bilançoaya kar/zarar olarak yansıtılacaktır.

Bu inşaat türündeki vergi iadesi ile ilgili sorun iade talebinde bulunan firmanın yapının inşasını ve dolayısıyla da inşa edilen yapının yüklenimi gerçekleştirmediği için yüklenim listesinin bu firmadan elde edilememesi ve tetkik edilememesidir. İşin yüklenicisi müteahhit firma nezdinde vergi idaresi tarafından gerekli araştırma yapılarak, bilgi istenerek inşa edilen yapı ile ilgili yüklenim listesinin temin edilmesi gerekmektedir. Gerek görülmesi durumunda ise yapının inşasını gerçekleştiren müteahhit firma incelemeye sevk edilmelidir. İlgili firmadan elde edilen yüklenim listesinde yer alan giderlerin o yapının inşasında kullanılıp kullanılmadığının tespiti yapılmalıdır. Yapılacak randıman çalışması ile standart tüketim verileri o inşatta kullanılan malzemelerin tüketim verileri kıyaslanmalıdır. Böylece müteahhit firmanın giderlerinin fiktif olup olmadığı, yüklenim ve indirilecek KDV tutarlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit edilebilecektir.

## **2.4. İNŞAAT İŞLERİNİN DENETİMİ**

İnşaat işlerinde düzenleyici, onaylayıcı ve denetleyici kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. İnşaat işlerinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Kamu İhale Kurumu gibi düzenleyici denetleyici, Karayolları Genel Müdürlüğü, Devler Su İşleri Genel Müdürlüğü, İl Özel İdareleri gibi yatırımcı kamu kurum ve kuruluşları, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, İller Bankası gibi ihale makamı kurumlar, Belediyeler gibi denetleyici ve onaylayıcı birimler ve kamu hesapları yönünden denetleyici göreve sahip Sayıştay çıkmaktadır. Diğer taraftan, Mühendis ve Mimarlar Odaları Birliği, Türkiye Müteahhitler Birliği, Gayrimenkul ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Derneği, Yapı Denetim Kuruluşları Derneği gibi sivil toplum kuruluşları da inşaat sektörünün ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır.

Yapılan bir inşaat işinin niteliğine bağlı olarak uygulayıcıların karşı karşıya kalacağı yasal ve idari düzenlemeler farklı olabilmektedir. İşin mevzuat kısmında en yetkili Bakanlık T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'dır. Ayrıca söz konusu kanunlar kapsamında düzenlenen tali mevzuatta inşaat sektöründe bulunan tüm tarafların birinci dereceden muhatap oldukları idari düzenlemelerdir.

## **2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU GENEL HÜKÜMLERİ**

3065 sayılı KDVK, 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu bölümde KDVK'nda yer alan genel ve başlıca mevzuat hükümlerine yer verilmiştir.

### **2.5.1. Verginin Konusu**

Kanunun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1. maddesinde verginin konusuna giren işlemler tek tek sayılmıştır. Türkiye'de gerçekleştirilen belli niteliklere haiz teslim ve hizmetlerin, her türlü mal ve hizmet ithalatının ve kanunda belirtilen diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmet işlemlerin KDV'ne tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak buradaki kritik husus her teslim ve hizmetin değil, kanununda belirtilen niteliklere haiz işlemlerin verginin konusuna dahil olduğudur. Ayrıca arızı

nitelikteki ve ticari gaye ile yapılmayan işlemlerin verginin konusuna girmeyeceği açıktır. Verginin konusuna giren diğer faaliyetler maddede tek tek sıralanmış olup hacimli olduğundan çalışmada yer verilmemiştir.

Verginin konusu teslim, hizmet, ithalat ve kanunda sayılan diğer işlemlerden kaynaklanan teslim ve hizmetler olarak oldukça geniş tutulmuş, KDVK'nun istisna maddelerinde ise bir kısım teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. KDVK'ndaki istisna hükümleri de kanunda epey hacimli olarak yer almakla birlikte çalışmanın izleyen bölümlerinde inşaat sektörü, konut teslimi gibi çalışmanın konusu ile ilgili istisna hükümlerine ayrıntılı yer verilmiştir.

### **2.5.2. Teslim**

Mezkur kanunun 2. maddesinde “teslim” ibaresine ilişkin hükümler yer almaktadır. Teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu ifade edilmiştir. Hangi hallerde teslimin gerçekleşmiş sayılacağı da maddede açıkça hüküm altına alınmıştır. Yine trampanın iki ayrı teslim olduğu belirtilmiştir. Kelime anlamına göre değiş tokuş, takası ifade etmekte kullanılmaktadır. Ancak KDV mevzuatında özellikle de inşaat işlerinde kritik bir husus olarak ortaya çıkmaktadır. Konumuz ile ilgili olarak arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir.

Kanunun değişiklik öncesi hükümlerine göre arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa ve konut teslimlerinin iki ayrı teslim olduğu (trampa) belirtilmiş ve tali mevzuat hükümleri de bu yönde düzenlenmiştir. 6 Nisan 2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Kanun ile KDVK’nda değişikliğe gidilmiş, 18 Seri Nolu Tebliğ ile KDVGUT’nde değişiklik yapılmıştır. Yasa değişikliği ile bazı ilave hükümler getirilmek suretiyle ve tali mevzuat düzenlemeleri ile uygulamada belirlilik sağlanmıştır. Söz konusu değişiklik öncesi, arsa sahibi tarafından müteahhite arsa teslimi ve müteahhit tarafından ise arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi KDVK’nun 2. maddesi hükmü gereği iki ayrı teslim (trampa) kabul edilmiştir. KDVGUT ve 60

Seri Nolu KDV Sirküleri hükümleri de buna paralel olarak düzenlenmiştir. Değişiklikle birlikte;

1- İdarenin kat (arsa) karşılığı inşaat işlerine ilişkin “trampa” görüşü, verginin yasallığı ilkesi gereği kanun hükmü haline gelmiştir.

2- Arsa sahibinin müteahhide arsanın tamamını değil, müteahhite payına düşecek olan bağımsız bölümlere isabet eden payının verildiği hükme bağlanmıştır.

3- Müteahhittin arsa sahibine karşı bir hizmet veya taahhüt değil mamul üreterek nihayetinde bağımsız bölüm teslim ettiği varsayımı kanun ile hüküm altına alınmıştır. (Trampa nedeniyle müteahhidin arsa sahibi adına düzenleyeceği faturada KDV oranının, taahhüt hizmetine bağlı olarak %18 oranında değil, BKK’na istinaden indirimli KDV oranı uygulanabilmesi için bu şekilde konuya açıklık getirilmiştir (Maç, 2018: 310).

Danıştay tarafından arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin servet değiştirme biçimi olduğu yönündeki verilmiş kararlar ile arsa teslimi sonucunda tarh edilen KDV’nin yerinde olmadığı belirtilmiştir. 7104 sayılı Kanun düzenlemesi ile idari ve yargı arasındaki ihtilaflar çözülmeye çalışılmıştır. KDVK’nun 2. maddesine; “Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.” hükmü eklenmiştir. Yine mezkur kanun ile KDVK’nun 27. maddesine; “Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınır.” hükmü eklenmiştir. Bu düzenleme ile arsa payı karşılığında arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin ve işyerlerinin tesliminde KDVK’nun 27/6 maddesi ve VUK’nun 267/2 maddesi hükümlerine göre; teslim edilecek bağımsız bölümlerin ve işyerlerinin tesliminde maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için ise %10 eklenmek suretiyle tespit edilen bedel arsa payı karşılığı olarak KDV matrahını oluşturacak ve KDV bu tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Arsa sahibinin mükellefiyet durumuna göre; ya arsa sahibine aynı bedel üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacak ya da müteahhitçe aynı bedel

üzerinden gider pusulası düzenlenecek ve KDV hesaplanmayacaktır. Karşılıklı teslim konusu mallar nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleştiği gün yani bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edildiği gün itibarıyla eş zamanlı bu belgeler düzenlenecektir (Bağırca, 2022: 148).

Müteahhite üzerinde yapı inşa etme izni verilen arsanın bir işletme envanterine dahil olması veya arsa malikinin arsa alım satımını alışılmış ve sürekli bir faaliyet olarak devam ettirmesi halinde, arsa payı teslimi KDV'ne tabi olacaktır. Çünkü burada artık bir ticari teslimden söz edilebilecektir. Ancak arsa sahibinin mükellefiyete tabi olmayı gerektirmeyecek şekilde yani arazi (geçici) olarak müteahhide arsa payı tesliminde ise vergi ortaya çıkmayacaktır. Uygulamada bu duruma servet değiştirme de denilmekle birlikte, kişi genellikle mali imkansızlar nedeniyle veya başkaca sebeplerle kendi arsasına yapı inşa edemediği durumlarda, sahibi olduğu arsayı müteahhide teslim etmek suretiyle arsası üzerinde yapı inşasına izin vermekte ve bu işlem sonrasında konut veya işyeri teslim almaktadır. Sahibi bulunduğu arsa artık niteliğini kaybederek üzerinde bir yapı oluşmakta, kendi payı haricindeki diğer taşınmazlar ise müteahhidin uhdesinde kalmaktadır. Arsa sahibinin artık bir arsası değil, arsa üzerinde yapılan yapının bir bölümünde hak sahipliği bulunmaktadır. Ancak bu teslimlerin mutat, sürekli ve ticari gaye ile yapılması durumunda KDV'nin konusuna gireceği ve teslimin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu durumda arsa sahibinin arsa payı teslimi derinlemesine irdelenmelidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa için harici bir maliyet hesaplanması, arsanın ilişkili kişilerden olması gerekenden fazla tutarda satın alınmış gibi gösterilerek, arsa maliyetinin fazla tutarda hesaplanması hususlarının da araştırılarak fiili durumun ortaya konulması faydalı olacaktır.

KDVK'nun 27. maddesinin 6. fıkrasına göre, arsa sahibine teslim edilecek taşınmaz için maliyet bedeli esası uygulanacaktır. Yine mezkur maddeye göre, müteahhit yönteme göre taşınmazın maliyet bedelini tespit edecek ve bu bedele toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ekleme suretiyle teslim edilecek taşınmazların emsal bedeli hesaplayacaktır. Buna göre müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin mezkur maddedeki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanacaktır. VUK'nun 27. maddesinin 4. fıkrasına göre, KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele

katılması mecburi olduğundan, söz konusu giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bir diğer kritik husus ise arsa sahibine teslim edilecek konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

7104 sayılı Kanun ile 06.04.2018 tarihinden sonraki arsa karşılığı yapılacak teslimlere ilişkin örneklere tablo.18’de yer verilmiştir.

**Tablo 18:** 7104 sayılı Kanun ile 06.04.2018 Tarihinden Sonraki Arsa Karşılığı Yapılacak Teslimlere İlişkin Örnekler

| Müteahhit (C) A.Ş. Tarafından Arsa Sahibi KDV Mükellefi Bay (D)'ye Yapılan Taşınmaz Teslimlerindeki KDV Matrahı ve Uygulanacak KDV Oranı         |               |                          |    |               |             |                |            |                             |                |            |                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|--------------------------|----|---------------|-------------|----------------|------------|-----------------------------|----------------|------------|----------------------------|
| Yapı Ruhsatı Tarihi                                                                                                                              | Teslim Tarihi | Teslim Edilecek Taşınmaz | No | Net Alan (m2) | Alıcı       | Maliyet Bedeli | İlave Oran | Arsa Payı Karşılığı =Matrah | Uyg. KDV Oranı | KDV Tutarı | Düzenl. Top. Fatura Bedeli |
| 26.05.2022                                                                                                                                       | 20.06.2023    | Daire                    | 1  | 130           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 5%         | 1.050.000                   | 8%             | 84.000     | 1.134.000                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 2  | 130           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 5%         | 1.050.000                   | 8%             | 84.000     | 1.134.000                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 3  | 160           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 5%         | 1.050.000                   | %8 ve 18       | 90.563     | 1.140.563                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 4  | 160           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 5%         | 1.050.000                   | %8 ve 18       | 90.563     | 1.140.563                  |
|                                                                                                                                                  |               | İşyeri                   | A  | 100           | Arsa Sahibi | 800.000        | 5%         | 840.000                     | 18%            | 151.200    | 991.200                    |
|                                                                                                                                                  |               | İşyeri                   | B  | 100           | Arsa Sahibi | 800.000        | 5%         | 840.000                     | 18%            | 151.200    | 991.200                    |
| Toplam                                                                                                                                           |               |                          |    |               |             |                |            | 5.880.000                   |                | 651.525    | 6.531.525                  |
| Müteahhit (C) A.Ş. Tarafından Arsa Sahibi KDV Mükellefi Olmayan Bay (D)'ye Yapılan Taşınmaz Teslimlerindeki KDV Matrahı ve Uygulanacak KDV Oranı |               |                          |    |               |             |                |            |                             |                |            |                            |
| Yapı Ruhsatı Tarihi                                                                                                                              | Teslim Tarihi | Teslim Edilecek Taşınmaz | No | Net Alan (m2) | Alıcı       | Maliyet Bedeli | İlave Oran | Arsa Payı Karşılığı =Matrah | Uyg. KDV Oranı | KDV Tutarı | Düzenl. Top. Fatura Bedeli |
| 26.05.2022                                                                                                                                       | 20.06.2023    | Daire                    | 1  | 130           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 10%        | 1.100.000                   | 8%             | 88.000     | 1.188.000                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 2  | 130           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 10%        | 1.100.000                   | 8%             | 88.000     | 1.188.000                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 3  | 160           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 10%        | 1.100.000                   | %8 ve 18       | 94.875     | 1.194.875                  |
|                                                                                                                                                  |               | Daire                    | 4  | 160           | Arsa Sahibi | 1.000.000      | 10%        | 1.100.000                   | %8 ve 18       | 94.875     | 1.194.875                  |
|                                                                                                                                                  |               | İşyeri                   | A  | 100           | Arsa Sahibi | 800.000        | 10%        | 880.000                     | 18%            | 158.400    | 1.038.400                  |
|                                                                                                                                                  |               | İşyeri                   | B  | 100           | Arsa Sahibi | 800.000        | 10%        | 880.000                     | 18%            | 158.400    | 1.038.400                  |
| Toplam                                                                                                                                           |               |                          |    |               |             |                |            | 6.160.000                   |                | 682.550    | 6.842.550                  |

Kaynak: Tablo örneklendirme amacıyla yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo.18’de yer verilen örneklerde arsa sahibinin KDV mükellefi olup olmamasına göre iki ayrı varsayım üzerinden gerekli hesaplamalar yapılmıştır. Müteahhit (C) A.Ş. tarafından inşa edilen daire ve işyerlerinin arsa sahibi Bay (D)’ye tesliminde arsa payı karşılığı olarak teslim edilecek taşınmazların bedelinin ve KDV tutarlarının hesaplamasında arsa sahibinin durumuna göre ayrı hesaplamalar

yapılmıştır.

İlk varsayımda arsa sahibi Bay (D)'nin KDV mükellefiyetinin bulunması durumunda, daire ve işyerlerinin maliyet bedeline KDVK'nun 27/6 maddesi ve VUK'nun 267/2 maddesi hükümlerine göre toptan satışlar için %5 oranında ilave edilmek suretiyle arsa karşılığı olarak arsa sahibine teslim edilecek konutların bedeli hesaplanmıştır. Hesaplanan bu tutar aynı zamanda KDV matrahını teşkil etmektedir. %5 oranında ilave edilen emsal bedeller üzerinden daire ve işyerleri için ilgili KDV oranı (satış tarihinde geçerli olan KDV oranları) uygulanmıştır. KDV tutarının hesaplanması suretiyle de düzenlenecek fatura tutarı hesaplanmıştır. Ancak buradaki diğer bir husus ise KDV mükellefiyeti bulunan Bay (D) tarafından arsa payı teslimi ticari bir teslim olduğundan karşılığında elde etmiş olduğu daire ve işyerlerinin maliyet bedeline ilave edilen %5 tutarlar toplamı olan tutar üzerinden KDV hesaplanacak ve Bay (D) tarafından müteahhit firmaya fatura düzenlenecektir.

İkinci varsayıma göre Bay (D)'nin KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda ise arsa payı karşılığı olarak teslim edilen daire ve işyerlerinin maliyet bedeline KDVK'nun 27/6 maddesi ve VUK'nun 267/2 maddesi hükümlerine göre perakende satışlar için belirlenmiş olan %10 ilave edilmek suretiyle arsa payı karşılığı teslim edilen taşınmazların bedeli hesaplanmıştır. Hesaplanan bu tutar aynı zamanda KDV matrahını teşkil etmektedir. %10 oranında ilave edilen emsal bedeller üzerinden daire ve işyerleri için ilgili KDV oranı (satış tarihinde geçerli olan KDV oranları) uygulanmıştır. Bay (D)'nin KDV mükellefiyeti bulunmadığından arsasının teslimi de KDVK hükümlerine göre ticari bir teslim olmadığından KDV hesaplanmayacak ve fatura düzenlenmeyecektir.

Bahsi geçen mevzuat değişikliği ile ihtilafa sebebiyet veren bir durum düzeltilmiştir. Bir diğer husus ise teslim hükmü konut teslimleri için son derece önemlidir. Kanunda veya tali mevzuatta nihai tüketiciye bir teslim yapılması şartı açıkça belirtilmemişse de iade talep edebilmek adına konutların muvazaalı olarak ilişkili kişilere veya 3. kişilere devredildiğine rastlanılmaktadır. Burada malikin tasarruf ve iktisadi suretle kullanma imkanı ifadesini vurgulamak gerekmektedir. Çalışmanın 3. bölümünde iade talep edebilmek amacıyla muvazaalı satışlara ilişkin ihtilaf ve iade sorununa ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

### 2.5.3. Hizmet

KDVK'nun 4. maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu belirtilmiştir. Mezkur maddede hizmet tanımı oldukça geniş tutulmuş, bir şeyi yapmayı ya da yapmamayı taahhüt etmenin dahi hizmet olarak değerlendirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İnşaat sektöründeki indirilmiş KDV oranı sadece konut tesliminde değil, kanunda belirtilen bazı inşaat taahhüt işleri için de mevcuttur. Bu işleri mal teslimi değil hizmet olarak değerlendirmek gerekecektir. Bu sebeple hizmetin ne olduğu, tanımı, kapsamı, hangi hizmet işinin indirimli orana dahil olup olmadığı için önem arz etmektedir. Kanunda inşaat taahhüt işlerine ilişkin özel bir tanım veya belirleme bulunmamakta olup tali mevzuat, sirküler ve özgelgelerle açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

### 2.5.4. İşlemlerin Türkiye'de Yapılması

Verginin esas konusunu Türkiye'de yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları oluşturmaktadır. KDVK'nun 6. maddesinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade edeceğine hükmedilmiştir.

Bu itibarla malların teslim anında fiziki olarak nerede olduğuna bakılarak söz konusu teslimin vergiye tabi olup olmadığı belirlenmektedir. Türkiye'de mukim bir mükellefin yurt dışındaki satışı sonucundaki mal teslimi KDV'nin konusuna girmeyecektir. Örnek vermek gerektiğinde, Ankara ilindeki mukim bir anonim şirket Almanya'da mukim bir şirkete Türkiye'den yapmış olduğu mal teslimi verginin konusu kapsamında iken, aynı malların Fransa'dan alınıp söz konusu şirkete teslimi ise verginin konusuna girmez (Gülçiçek, 2015: 82).

Yine hizmet ifalarında ise iki şarttan birinin gerçekleşmesi durumunda işlem Türkiye'de gerçekleşmiş olacaktır. Bunlar hizmetin Türkiye'de ifa edilmesi veya hizmetten Türkiye'de fayda sağlanmasıdır.

### **2.5.5. Mükellef**

KDV'nin mükellefleri kanunda tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Bunlar; esas itibariyle mal teslimini ve hizmet ifasını gerçekleştirenler ile mal ve hizmet ithal edenlerdir. Diğer mükellefler ve isteğe bağlı olarak mükellef olabilecekler ise ilgili maddede sayılmıştır.

### **2.5.6. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi**

Mezkur Kanuna göre vergiyi doğuran olay; esas itibariyle mal teslimi veya hizmet ifası anında gerçekleşmektedir. Ayrıca malların tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura, vb. belgelerin düzenlenmesi hallerinde, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması halinde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında meydana gelmektedir.

Verginin konusunu esas itibariyle teslim ve hizmet oluşturmakta ve vergiyi doğuran olay da bu iki işlemin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Elbette ki her teslim ve hizmet vergiye tabi olmayacaktır. Kanunda belirtildiği üzere, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusunu oluşturmakta olup bu kapsamdaki işlemlerin gerçekleşmesi durumunda vergi doğmuş sayılacaktır. Bu işlemlerin gerçekleşmemesi durumlarında dahi verginin doğmuş olduğu sayılan haller bulunmaktadır. Bu hususlar KDVK 10. maddede tek tek belirtilmiştir. Örneğin; işlemlerin gerçekleşmesinden önce fatura vb. belge düzenlenmesi, malların nakliyesi için harekete geçilmesi durumunda dahi vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Bu nedenle gerçekleştirilen işlemin doğru tespiti verginin doğup doğmadığı açısından son derece kritiktir. İşlem doğru tespit edilerek teslimin gerçekleşip gerçekleşmediği veya hizmetin ifa edilip edilmediği araştırılarak vergisel işlemin yerine getirilip getirilmediği sonucuna varılmalıdır. Bu tespitlerin yapılması indirimli orana tabi konut teslimleri ve bu kapsamdaki inşaat taahhüt hizmetleri bakımından da belirleyici olmaktadır.

### **2.5.7. Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah**

Kanunun 20. maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir. Bedel deyimi ise mezkur maddede geniş çerçevede belirlenmiştir.

Her ne kadar hangi işlemin verginin konusuna girip girmediği belirlenmişse de örneğin, teslim işleminin kendisinin mi yoksa teslim konusu şeyin bedelinin mi veya işlem sayısının mı vergilendirileceği kanunda belirtilmiştir. Kanunda bu husus için bedel deyimi açıkça ifade edilmiş, sadece para vb. likidite ile sınırlandırılmamıştır. Bir bedel karşılığı değil de menfaat elde edilmesi durumunda, hizmet karşılığı işlem gerçekleştirilmesi durumunda dahi bunların matrah olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir. Böylece kanun koyucu matrah kavramını geniş çerçevede belirlemek suretiyle vergiye tabi işlem gerçekleşmişse matrahın bir şekilde tespit edilerek üzerinden verginin alınmasını sağlamayı amaçlamıştır. Vergiye tabi bir işlem varsa mutlaka üzerinden alınacağı bir matrahı olması gerektiğinden hareketle matrah konusu kanunda detaylı işlenmiştir.

### **2.5.8. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti**

213 sayılı VUK'na göre değerlendirme ölçülerinden biri de emsal bedel ve ücrettir. VUK'na göre emsal bedel, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

KDVK'na göre de matrahın belli olmadığı durumlarda nasıl belirlenebileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır. Matrahın belli olmadığı hallerde durumun niteliğine göre emsal bedel veya emsal ücretin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Emsal matrah ise VUK hükümlerine göre tespit olunur. Emsal bedelin tespitinde ise sıra ile kanununda belirtilen yöntemlerin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Herhangi bir yöntemin uygulanamayacağı durumda ise takdir esasının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

Emsal bedelin tespiti ve uygulanması tez konusu ile ilgili olarak şu hususta önemlidir. Arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından

arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, emsal bedeline göre değeri belirlenecektir. Bu işlerde VUK'nun 267. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı esas alınmaktadır. (06.04.2018 tarihinden önceki teslimler için emsal bedelin tespitinde takdir esasına göre, bu tarih sonrası teslimlerde ise maliye bedeli esasına göre emsal bedel tayini yapılacağını çalışmanın önceki bölümünde detaylı olarak açıklamıştır.) Bu sebeple emsal bedel kavramı indirilmiş orana tabi konut tesliminde bir araç olarak sıkça kullanılmaktadır.

#### **2.5.9. KDVK'nda Yer Alan Oranlar**

KDV'nin kanuni oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Esas itibarıyla KDV tek oranlı bir vergi olarak uygulanmadığından, indirimli KDV oranı ve iade uygulaması ile karşılaşmaktadır. Ancak kanuni oran dışında çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla uygulamada üç farklı oran belirlenmiştir. (I) ve (II) sayılı listedeki teslim ve hizmetler hariç genel oran %20 olmakla birlikte, (I) sayılı listede esas itibarıyla gıda maddeleri ile diğer mal ve hizmetler yer almaktadır. Bu listedeki teslim ve hizmetler için oran %1 olarak belirlenmiştir. (II) sayılı liste ise birçok mal teslimi ve hizmet belirlenmiş olup liste için uygulanan oran %10'dur. Genel oran %20 yerine indirimli oran belirlenmiş olan (I) ve (II) sayılı listelerdeki inşaat ve taahhüt işleri, konut, arsa ve arazi teslimleri için güncel KDV oranlarına çalışmada daha önce yer verilmiştir.

Uygulamada teslim ve hizmetlerin tabi olduğu KDV oranı için bazı özellikli durumlar ile karşı karşıya kalılabilmektedir. Bunlar vade ve kur farkları, matrahta sonradan değişiklik olması veya KDV oranında sonrada değişiklik olması gibi durumlardır. Bu gibi durumlarda KDV oranının ne şekilde uygulanacağına dair KDVGUT'nde ayrıntılı açıklamalar bulunmaktadır.

#### **2.5.10. Vergi İndirimi**

Çalışmanın birinci bölümünde KDV'ndeki indirim sistemi özet olarak açıklanmıştır. 3065 sayılı KDVK'na göre de indirim sistemi uygulanmaktadır. KDVK'nun 29. maddesinde mükelleflerin indirim sistemini nasıl uygulayacağına

ilişkin açıklamalar şu şekildedir.

Mükellefler hesapladıkları KDV'nden aşağıdaki vergileri indirebilirler:

- a) Alışta bulundukları teslim ve hizmetler için fatura vb. gösterilen KDV,
- b) İthalat sırasında ödenen KDV,

Maddenin devamında ise esas itibarıyla yukarıdaki belirtilen hususlar çerçevesinde indirilecek KDV'nin hesaplanan KDV'nden fazla olması durumunda fark KDV'nin sonraki dönemlere devredileceği ve iade edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak indirim hakkı ile ilgili çok önemli bir şart zikredilmiştir. Madde hükmüne göre verginin doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim hakkının kullanılabileceği belirtilmiştir. Önceki kanun hükümlerine göre bu indirim hakkı ancak ilgili yıl ile sınırlıydı. İzleyen yıldaki kayıt şartı ile indirim hakkı getirilmiş böylece mükellefler lehinde bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca KDVK'nun 58. maddesine göre, mükelleflerce indirimine izin verilen KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz. Madde hükmünün tersten yorumlanması durumunda ise indirilemeyecek KDV tutarı, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Gerektiğinde indirilebilecek KDV, gider veya maliyet olarak dikkate alınmayacakken, indirimine izin verilmeyen KDV ise gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Mezkur madde uyarınca KDV oranı indirilmiş olan teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirim yoluyla telafi edilemeyen ve tutarı alt sınırı aşan vergi, mahsuben veya nakden iade edilebilmektedir. Yine bu maddenin uygulanmasında Cumhurbaşkanı ve Hazine ve Maliye Bakanlığına çeşitli yetkiler verilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümlerine yer verildiği üzere, indirilmiş KDV ve bu uygulamadan kaynaklı iade hakkının temel yasal dayanakları KDVK'nda yer alan 28 ve 29. maddelerdir. Elbette ki tüm iade işlemlerine ilişkin detaylı bilgiler madde hükümlerine sığamayacak kadar ayrıntılı ve hacimlidir. Kanundaki yetkiye dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tali mevzuat ile pek çok düzenleme ortaya koymuştur. İade edilecek vergi bir kamu kaynağı olduğundan dolayı sıkı şekil şartlarına bağlanmış ve detaylı olarak örneklerle süreç açıklanmaya çalışılmıştır. Buna ilave olarak GİB tarafından iade rehberleri yayımlamakta ve bu rehberler sürekli olarak güncellenmektedir. Böylece hem mükellefler konuya ilişkin aydınlatılmakta hem de

vergi idaresinde görevli kimseler ihtiyaç duyduklarında faydalanmaktadırlar.

## **2.6. TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ İNŞAAT İŞLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER**

3065 sayılı KDVK'nun 1. maddesinde, verginin konusuna tabi olan işlemler yer almaktadır. Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre; GVK'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Esas itibarıyla vergi kanunları verginin konusunu, mükellefini, kapsamını en geniş çerçevede düzenlemekle birlikte kanunda açık hüküm bulunmayan hallerde ise hangi mevzuat hükümlerine başvurulacağı da aynı kanunda hüküm altına alınarak şüpheye mahal verilmemekte, hukuki boşluk bertaraf edilmeye çalışılmaktadır.

Vergi kanunlarında inşaat, yapı, konut vb. kavramların tanımı yapılmamış olup çeşitli kanunlarda verginin kapsamını belirlemek amacıyla hangi işlerin ne şekilde vergilendirileceği belirtilmiştir. Örneğin, 193 sayılı GVK'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesi ikinci fıkrası dördüncü bendinde, gayrimenkullerin ticareti ve inşası ile iştigal edenlerin elde ettikleri kazançların ticari kazanç sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Yine adı geçen Kanunun 42. maddesinde birden fazla yıla yayılan inşaat ve onarma işlerinde özel vergileme rejimi belirlenmiş, ancak hangi işlerin inşaat işleri olduğu belirtilmemiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen ek.1'de yer alan bazı özelgelerde, hangi işlerin inşa ve inşaat işi sayılacağı veya sayılmayacağı belirtilmiş ve uygulamaya yön vermeye çalışılmıştır. 22.04.2010 tarihli özelgeden anlaşılabileceği üzere vergi idaresine göre sadece bina inşaatı yapım işi olarak değerlendirilmemekte, elektrik iletim hatlarının arıza onarımından bakımına, ıslahından kapasite artırımına kadar yapım işi olarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. 27.08.2013 tarihli özalgede fiber optik terminal montaj işinin ve bu iş kapsamındaki tali işlerin de GVK 42. maddedeki iş kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus bazı işler benzer gibi görünse de aslında yapım işine bağlı olarak bir takım hizmetlerin ancak yapım işi sayılacağıdır. 20.12.2018 tarihli özalgede, inşaat işinin hangi işleri kapsadığı belirtilmemekle birlikte tıbbi cihaz ve bu cihaz için verilecek

teslim ve hizmetlerin ve yine özeldede belirtilen bazı teslim ve hizmetlerin yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Genel vergi uygulamaları açısından gemi yapımı da inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmektedir. GVK'nun 42. maddesine göre dekapaj işleri inşaat işi olarak kabul edilmekte ve bir yıldan uzun sürmesi durumunda ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmektedir. Dekapaj, baraj ve maden sektöründeki toprak örtüsünün kaldırılması olarak ifade edilebilir.

08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı (60 nolu) KDV Sirküleri'nde, Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü de dikkate alınarak inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler detaylı olarak belirtilmiş olup istisna ve indirilmiş KDV uygulaması kapsamındaki işlerde hasıl olabilecek tereddütlerin önüne geçilmeye çalışılmıştır. Zira bir işin hangi kapsamda değerlendirileceğini saptamak vergilendirmede ve özellikle inşaat taahhüt işinde uygulanacak KDV oranı veyahut istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği açısından önem arz etmektedir.

Hukuk mevzuatına göre gayrimenkulün tanımı genel esaslar çerçevesinde Türk Medeni Kanunu'na hükümlerine göre tayin edilmektedir. Ancak özel mevzuat düzenlemeleri saklıdır. Benzer durum TVS için de geçerli olup vergi kanunlarında gayrimenkul tanımı açıkça belirtilmemişse de gayrimenkulü özel tanımlamalar haricinde Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre değerlendirmek gerekecektir. Türk Vergi Mevzuatında kapsam itibariyle gayrimenkul kavramına en geniş şekilde GVK'nun 70. maddesinde değinilmiştir. Esas itibariyle gayrimenkulü tanımlanmak yerine gayrimenkul gibi sayılacak bazı taşınmazlara ve birtakım haklara yer verilmiştir. GV kapsamında gayrimenkul sermaye iratlarının konusunu oluşturan bu gayrimenkullere kanunda detaylı olarak yer verilmiştir.

Söz konusu hükümler inşaat işleri ve bu işlerin vergilendirilmesi için önemli mevzuat hükümleridir. Ancak görüldüğü üzere TVS'nde inşaat ve inşaat işlerine ilişkin kapsamlı düzenlemeler mevcut değildir. Vergilemede, genellik ve süreklilik esas olduğundan bazı durumlarda vergi dışı alan kalmaması veya kapsamının genişletilmesi adına özel hükümler ile diğer mevzuat hükümlerine atıf yapılmaktadır. Esas itibariyle TVS'nde vergi konusu geniş çerçevede düzenlenmiştir ancak bazen tek tek düzenleme yapmak yerine bu şekilde bir yöneteme başvurulmaktadır. Vergileme

süreci aktif ve değişken olduğundan kanun koyucu ve tali mevzuat düzenlemeleri ile de bakanlık bu şekilde vergilemenin devamlılığını sağlamayı amaçlamaktadır.

Devlet, kamusal ihtiyaçların finansmanı için hukuki ve kanuni cebir altında vergi almaktadır. Devletin egemenlik gücüne bağlı olarak sahip olduğu en önemli yetkilerden birisi de vergilendirmedir. Zorunlu ve karşılıksız olarak vergi ödeyicilerine böyle bir yükümlülük ancak egemenlik gücüne dayanılarak yüklenilebilir. Mali egemenliğin kaynağı ise devlet egemenliğidir (Tosuner ve Arıkan, 2021: 31). Vergilendirme yetkisi devletin egemenlik gücüne dayanarak ya da halktan aldığı yetkiye dayanarak diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek üzere anayasal çerçevede vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili gücü kullanabilmesine denir (Tosuner ve Arıkan, 2021: 31).

Yasa koyucu vergilemede verginin genele ve tabana yayılmasını, vergi dışı alanların azaltılması amaçladığından, mevzuatta açıkça belirtilmeyen hususlarda ilgili mevzuata atıf yapılarak vergilendirileceği veya değerlendirileceği gibi ifadelerle vergileme gücünü yasa hükümlerine işlemiştir. Mali idare de düzenlemelerde kanundan aldığı yetkiyi kullanarak ve hatta yetki sınırını çokça eleştirilmesine rağmen bazen aşarak benzer şekilde kapsam genişlemesine neden olabilmektedir. Esasında vergileme dinamik bir süreç olduğundan yasal ve idari düzenlemeler güncel, süregelen süreç içinde bazı durumlarda yetersiz kalabilmekte vergilemede gri alanlar ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresi de sirküler, özelge, iç genelge, genel yazı vb. idari düzenlemeler ile uygulamada karşılaşılan eksik, tereddüt edilen hususlara açıklık getirmeye çalışmaktadır. Ancak bazı durumlarda bu düzenlemeler kanunlardaki verilen sınır aşıldığı gerekçesiyle yargıya taşınmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmakta olup idare takdir yetkisini kullanarak mevzuat boşluklarını dolduramaz. Çalışmanın üçüncü bölümünde konu ile ilgili bu gibi düzenlemelere, yargıya sıkça intikal eden hususlara yer verilmiştir.

### 2.6.1. KDVK’nda İnşaat İşleri ve Konut Teslimlerine İlişkin İstisna Maddeleri

Kanunun 11. maddesinden başlayarak 17. maddesine kadar KDV’nden istisna edilen teslim ve hizmetlere yer verilmiştir. KDVK’ndaki istisna maddeleri oldukça hacimlidir. Kanunun konusu ve kapsamı oldukça geniş tutulmuş ancak çeşitli gerekçelerle bazı vergi konusu işlemler vergiden müstesna kılınmıştır. İstisna maddelerine bakıldığında, 11. maddede ihracat istisnası, izleyen maddede hizmet ihracı istisnası, ardından ise kapsamlı ve detaylı bir istisna maddesi olan 13. madde kayda değerdir. 14. maddede transit taşımacılık kapsamındaki istisna hükümleri, izleyen maddede ise mütekabiliyet esasına dayalı diplomatik istisna hükümleri yer almaktadır. En geniş kapsamlı ve en çok bendi olan istisna maddesi ise 17. maddedir. Çok geniş konularda istisna hükümleri olan bu madde, sürekli olarak eklenen bentler ile daha da genişlemektedir.

Tablo.19’da kanunun istisna maddelerinde yer alan bazı taşınmaz ve konut teslimleri ile inşa ve taahhüt hizmetleri için belirlenmiş istisna hükümlerine yer verilmiştir.

**Tablo 19:** KDVK’nda İstisna Maddelerinde Yer Alan Bazı Taşınmaz ve Konut Teslimleri İle İnşaa ve Taahhüt Hizmetleri İçin Belirlenmiş İstisna Hükümleri

| Madde  | Madde Hükümü                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|--------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 13/1-e | Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları, limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 13/1-i | Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, GVK' nın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları. Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kuramlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri |
| 13/1-j | Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme, yenilenebilir ve diğer enerji tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki işyerlerinin inşasına ilişkin, bunlara veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları                                                                                                                                                                                                                       |

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>13/1k</b>            | Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler. Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler. Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler |
| <b>Geçici 30. Madde</b> | 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, izleyen yıl talep edilmesi halinde belge sahibi mükellefe iade edilecektir.                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Geçici 37. Madde</b> | İmalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar KDV'den müstesnadır.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |

Kaynak: Tablo KDVK hükümlerine göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

-13/1-e maddesi ile ihracat için önemli olan limanlara bağlanan demiryollarının ve ülke ulaşımının gelişmesi, ihracat ve turizm için önem arz eden havaalanlarının inşası ve yenilenmesi kapsamındaki inşaat taahhüt işleri vergiden müstesna kılınmıştır. İhracatın büyümesine katkı sağlayan 11. maddedeki ihracat istisnasına da dolaylı olarak katkı sağlayacak bir düzenlemedir.

-13/1-i maddesi ile ülkeye döviz girdisi sağlamak amacıyla altı aydan fazla yurtdışında yaşayan Türk vatandaşlarına, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancılara ve merkezi Türkiye’de bulunmayan yabancı kurumlara yapılan konut ve işyerlerinin ilk tesliminde istisna düzenlemesi getirilmiştir. Anayasaya ve vatandaşlık haklarına aykırı olduğu gerekçesiyle Türk vatandaşları tarafından çokça eleştirilen bu istisna maddesi de mevzuatta yer almaktadır. Döviz girdisi sağlanması ve sektörün teşvik edilmesi amacıyla getirilmiştir. Türk vatandaşlarına ve Türkiye’de sürekli ikamet eden yabancı uyruklulara konut ve işyeri teslimlerinde belli şartlara bağlı olarak indirimli KDV oranı uygulanmaktayken, kanundaki istisna şartlarını sağlayanlara KDV uygulanmaksızın konut ve işyeri teslimi sağlanmaktadır. Ancak bu uygulama indirimli oran değil de istisna kapsamında olduğundan ayrıntılı olarak işlenmemiştir.

-13/1-j maddesi ile sanayinin altyapı sorunlarını gidermek maksadıyla maddede belirtilen tesislerin inşası, yol yapımı ve işyerlerinin inşasına yönelik bir istisna düzenlemesidir. Konut teslimine ilişkin bir istisna maddesi olmamakla birlikte sanayiye ve ekonomiye destek olmak gayesiyle getirilmiş bir istisna düzenlemesidir.

-13/1-k maddesi ile okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme

yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, ibadethane, din eğitimi verilen tesis, gençlik merkezi ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası ve bunların faaliyetleri için yapılacak teslim ve hizmetlerin istisna edildiği bir düzenlemedir. Belirtilen tesislerin inşasının yanında, mevcudiyeti ve devamlılığı ülkenin gelişimi ve kalkınması için önem arz ettiğinden kanun koyucu tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır. Maddenin uygulanmasındaki kritik bir husus, yatak kapasitesinin sadece öğrenci yurdu için belirlenmiş olmasıdır. Diğer belirtilen tesisler için böyle bir şart bulunmamaktadır. Bu ibare cümle başında bulunduğundan diğer tüm tesisler için yatak kapasitesi şartı arandığı şeklinde değerlendirilebilmektedir.

Büyük yatırımlarda iade başlıklı geçici 30 ve 37. maddelerde ise yatırım teşvik belgesine sahip olan mükelleflere yönelik inşaat işleri kapsamındaki düzenlemelerdir. Kanunda yer alan hükümlerinden anlaşılacağı üzere, yatırımların teşviki, inşaat sektörünün canlı tutulması ve sosyal amaçlarla inşaat, yapım işleri, inşaat taahhüt işleri, konut ve işyeri teslimlerine yönelik istisna düzenlemeleri bulunmaktadır.

### **2.6.2. KDVGUT’nde Yer Alan İnşaat İşlerine İlişkin Bazı Hükümler**

KDVGUT’nde inşaat işleri ile ilgili bir kısım hükümler yer almaktadır. Arsa karşılığı inşaat işleri ve konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranı için net alan hesabına ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiş olup örneklerle konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

#### **2.6.2.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin KDVGUT’nde Yer Alan Hükümler**

Arsa karşılığı inşaat işinde iki farklı teslim ile karşı karşıya kalındığı çalışmada daha önce ifade edilmiştir. Bu konuda detaylı açıklamalara KDV hükümlerinden teslim konusunda değişiklik sonrası ne şekilde işlem yapılacağından bahsedilmiştir. 06.04.2018 tarihinden önce yapılan teslimler için düzenlenecek faturalarda yer alan KDV matrahı ise KDVGUT açıklamaları esas alınarak belirlenmelidir. Burada özellikle dikkate edilmesi gereken husus, arsa tesliminde bulunan arsa sahibinin ticari kazanç kapsamında söz konusu teslimi yapıp yapmadığının tespiti olacaktır.

06.04.2018 tarihinden önceki teslimlere ilişkin ise önceden yürürlükte bulunan KDVGUT hükümlerine göre işlem tesis edilecektir. Önceki düzenleme kapsamında, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını devamlı ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, taşınmaz karşılığında müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ne tabi olacaktır. Ancak arsa sahibinin ticari faaliyetle iştigal etmemesi, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde ise vergi uygulanmayacaktır. Söz konusu bu durumda arsa sahibi servet değiştirerek arsasına yapı yapılmasına izin vermekte ve arsa payına karşılık olarak da taşınmaz elde etmektedir.

Arsa sahibinin mükellefiyeti gerektirecek bir faaliyeti olması durumunda müteahhit satış faturası düzenlemeli, teslim edilen bağımsız bölümün emsal bedeli üzerinden KDV matrahı belirlemeli, konut ve işyeri teslimi için ilgili KDV oranına göre KDV hesaplamalıdır. Buna karşılık arsa sahibinin de aynı tutarda müteahhit firma adına arsa satış faturası düzenlemesi ve matrah üzerinden genel oranda KDV hesaplaması gerekmektedir.

Arsa sahibinin mükellef olmaması durumunda ise müteahhit yine satış faturası düzenlemeli, teslim edilen bağımsız bölümün emsal bedeli üzerinden KDV matrahı belirlemeli ve konut teslimi için %1, işyeri teslimi için %18 oranında KDV hesaplamalıdır. Buna karşılık arsa sahibinin fatura düzenleme ve KDV yükümlülüğü olmaması nedeniyle fatura düzenlemesi ve KDV hesaplaması gerekmemektedir. Ancak, arsa sahibinin mükellef olup olmadığı ya da söz konusu arsa tesliminin ticari/iktisadi bir işletmeye dahil olup olmadığının tespiti ayrıca vergi idaresi tarafından değerlendirilecektir. Yine indirimli KDV'ne tabi konut teslimlerinden kaynaklanan iade incelemelerinde de söz konusu durum vergi inceleme elemanları tarafından dikkate alınarak irdelenmelidir.

Bu durumdaki bir diğer husus ise 06.04.2018 tarihinden önce yapılan teslimler için düzenlenecek faturalarda yer alan KDV matrahının ne şekilde belirleneceğidir. Matrah, KDVGUT'nin değişmeden önceki açıklamaları esas alınarak belirlenmelidir. Söz konusu tebliğde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimlerinde KDV matrahı olarak emsal bedelin esas alınacağı belirtilmiş, ancak hangi yöntemin kullanılacağı açıkça belirtilmemiştir.

VUK’nda göre emsal bedelin hangi sıraya göre hesaplanacağı kanununda açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak taşınmazlara ilişkin emsal bedelin tespitinde diğer yöntemler uygulanamamakta bu nedenle takdir esasına göre emsal bedel tespit edilecektir. Diğer yöntemlere göre tespit edilememesinin başlıca gerekçesi her taşınmazın farklı özellik ve niteliklere haiz olmasıdır. Bağımsız bölümün bulunduğu kat, cephesi, kullanılan iç malzemesi, iç büyüklüğü gibi unsurları aynı cins ve neviden olmalarına mani olmaktadır. Bu hususlardan dolayı diğer yöntemlere göre emsal bedel belirlenmesi zorlaşmakta olup vergilendirme açısından doğru bir tespite imkan vermemektedir. Bu nedenle; 06.04.2018 tarihinden önceki teslimler için, emsal bedelin tespitinde takdir esasına göre bedel tayini en uygundur.

#### **2.6.2.2. Konut Teslimlerinde Uygulanacak KDV Oranı İçin Net Alan Hesabı**

KDVGUT’ne göre bağımsız bölümlerin net alanının, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’nın “Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği” ne göre hesaplanacağı hüküm altına alınmıştır (T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Resmi Websitesi, Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği, Erişim Tarihi: 01.04.2023). Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nin tanımlar başlıklı 4. maddesinde bağımsız bölümlerin net alanına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Mezkur yönetmeliğin 22. maddesinde katlar alanı hesabına dahil edilmeyen kullanımlar belirtilmiştir.

Bu konu indirimli orana tabi konut teslimindeki en sık ihtilafa ve KDV iade sorununa sebebiyet veren konulardan biri olmuştur. KDVGUT’nde net alan hesabına ilişkin özel açıklamalar, hükümler ve hesaplama örnekleri bulunmaktayken, Danıştay’ın iptal kararı üzerine yapılan son düzenleme ile net alan hesabının Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’ne göre hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak bu süreç öncesinde net alan hesabına ilişkin sorunlar ortaya çıkmıştır. Net alanın hesabı konut teslimindeki uygulanacak KDV oranını etkilendiğinden, mükellefler daha düşük KDV oranı hesaplayarak vergiden kaçınmak veya haksız vergi iadesi almak için teslim edilecek konutun net alanını düşük hesaplamaya çalışmışlardır. Bu durum da idare tarafından kabul edilmemiş, yargıya taşınmış, KDV iadesinde sorunlara sebebiyet vermiştir. Konu ile ilgili çalışmanın izleyen bölümlerinde ayrıntılı bilgi verilmiştir.

### **2.6.2.3. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade**

İndirimli KDV'ne tabi konut teslimleri için iade talebinde bulunulabilmesinin ilk şartı bu işlemin gerçekleşmesi yani konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edilmesi ve tevsikidir. Taşınmazlarda mülkiyetin devri ise tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir. KDVGUT'nde yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade taleplerinin, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu tebliğ hükmü başka bir ihtilafa sebebiyet vermiştir. Tebliğ hükümleri birçok makaleye konu olmuş ve yargıya intikal etmiştir. Mükellefler satamadıkları ve stokta kalan konutlara ilişkin iade talep edebilmek amacıyla ilişki kişilere, ortaklara veya muvazaalı olarak üçüncü kişilere konut teslimi gerçekleştirmektedirler. Gerçekte fiili olarak bir teslim gerçekleştirilmemekte, tebliğ hükmüne uymak amacıyla tapu devrini gerçekleştirerek, satış faturası düzenleyerek ve bu faturada KDV hesaplayarak stokta kalan konutlara ilişkin iade talebinde bulunmaktadırlar. KDVK'na göre teslim tasarruf hakkının alıcıya devri ile gerçekleşmektedir. Burada alıcının malik sıfatıyla tam bir iktisadi tasarruf yani sahibi olduğu şey üzerinde yararlanma ve faydalanma imkanı olup olmadığından bahsetmek gerekmektedir. Mevzuatta nihai tüketiciye teslim şartı açıkça belirtilmemişse de stokta kalan konutların iade talep edebilmek amacıyla muvazaalı olarak teslimi de kanun lafzına ve ruhuna aykırı düşmektedir. Konu çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜNDEKİ İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE KDV İADE UYGULAMASI

KDVK'nun 28. maddesi kapsamında mükelleflere nakden ya da mahsuben iade hakkı veren düzenlemelere yer verildiğini çalışmanın önceki bölümlerinde belirtmiştik. KDVK'nun 29. maddesindeki yetki çerçevesinde, indirimli orana tabi konut teslimlerinden doğan KDV iadelerinin, yılı içinde veya izleyen yıl içinde nakden yapılması uygun görülmüştür.

Mükelleflerin, indirimli KDV'ne tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerini hangi dönemde, ne şekilde iade talep edebileceğine ve alabileceğine ilişkin izleyen bölümlerde ayrıntılı bilgi verilmiştir. Ancak iade hakkı elde eden mükellefler söz konusu tutarın tamamını iade talep edememekte bir alt sınır bulunmaktadır. İndirimli KDV'ne tabi işlemlerde iade uygulaması için belirlenen alt sınır, 2018 yılındaki gerçekleşen işlemler için 11.400-TL olarak belirlenmiş ve izleyen yıllar itibarıyla diğer yıllara ilişkin belirlenen tutarlara tablo.20'de yer verilmiştir.

**Tablo 20:** İade Konusu Yapılamayacak Alt Sınır Tutarı (2018-2023) (TL)

| Yıllar | İade Konusu Yapılamayacak Alt Sınır Tutarı (TL) |
|--------|-------------------------------------------------|
| 2018   | 11.400                                          |
| 2019   | 14.100                                          |
| 2020   | 17.300                                          |
| 2021   | 18.900                                          |
| 2022   | 25.700                                          |
| 2023   | 57.300                                          |

Kaynak: Tablo mevzuat hükümlerine göre yazar tarafından oluşturulmuştur.

İade talebinde alt sınır bulunması ve iade talep edilememesine ilişkin konu mükelleflerce yargıya taşınmış bir ihtilaf konusu olup izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### **3.1. İADE TUTARININ HESAPLANMASI**

Mükellefler iade haklarını işlemin yapıldığı yıl içinde veya izleyen yıl iade talep edebilmektedirler. Bu bölümde KDVGUT’nde yer alan indirimli orana tabi teslimlerin yapıldığı dönemdeki iade tutarlarının hesaplanması ve iade hesabına dahil edilebilecek yüklenilen KDV konularına değinilmiştir.

#### **3.1.1. Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması**

Mükellefler indirimli KDV’ne tabi işlemleri nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri KDV’ni aynı yıl içinde mahsuben iade talep edebilmektedirler. Mükellefler iade hakları bulunan KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplayacaklardır. Bu talep tüm indirimli orana tabi işlemleri kapsayacak şekilde hesaplanmalı ve diğer işlemlerden ayrıştırılmamalıdır. Hesaplamaya ilişkin KDVGUT’nde ayrıntılı açıklama ve örnekler mevcut olup hacimli olduğundan çalışmada yer verilmemiştir. Öte yandan indirimli orana tabi işlemlerle ilgili hesaplanan vergiden bu işlemler için yüklenilen vergiler arasındaki fark iade hesabında dikkate alınamamaktadır. Daha da açıklamak gerektiğinde, uygulamada üç farklı oran bulunduğundan genel oran ile indirimli oranlar arasındaki farkı aşan kısım iade talep edilemeyecektir. Bu tutar aynı zamanda mükellefler tarafından maksimum iade alınabilecek tutarı ifade etmektedir.

#### **3.1.2. İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması**

İndirimli KDV’ne tabi işlemleri olan mükellefler iade alacağını izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben talep edebilmektedirler. Bu tutarın hesaplaması bir önceki yılın tüm vergilendirme dönemleri için KDVGUT’ndeki açıklamalara göre hesaplanmaktadır.

İzleyen yıl mahsuben veya nakden iade talebinde bulunulan tutar ise kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Hesaplamaya ilişkin KDVGUT’nde ayrıntılı açıklama ve örnekler mevcut olup hacimli olduğundan çalışmada yer verilmemiştir. Öte yandan

yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam bedel dikkate alınmaktadır.

### **3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV**

Bu bölümde indirimli KDV'ne tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında esas olarak yüklenilen KDV tutarına ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Yine stokta kalan mallar, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için verilen paylar ve indirimli KDV'ne tabi işlemlerden sonra yüklenimine izin verilen KDV tutarlarına ilişkin detaylar yer almaktadır.

#### **3.1.3.1. Genel Olarak**

İndirimli KDV'ne tabi işlemler dolayısıyla iade tutarı hesaplanmasında bir sıra bulunmakta olup mükellefler iade tutarının hesabında bu sıraya riayet etmeleri gerekmektedir. Söz konusu sıraya göre ilk olarak indirimli KDV'ne tabi işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar için yüklenilen vergiler, sonrasında ise ilgili dönemdeki genel yönetim giderleri için yüklenilen KDV'nden pay verilir. Bu sıraya göre hesaplanan tutar, azami iade edilebilir vergi tutarın (genel oran ve indirimli KDV arasındaki fark) altında kalması durumunda, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilmektedir. Mevzuat hükümlerine göre böylece sadece teslim konu mal veya hizmetin doğrudan bünyesine giren harcamalar dolayısıyla yüklenilen KDV'nin yanında, genel yönetim giderleri için yüklenilen KDV de dikkate alınabilmektedir. Öte yandan belirlenmiş şartın sağlanması durumunda ise ATİK'ler için de yüklenim hesabına pay verilebilmektedir. Çünkü teslim konu eşyanın üretiminde ATİK'ler kullanılmakta ve bunların da o eşyanın üretiminde bünyesine girmesi gerektiğinden hareketle yüklenimine ve iadesine izin verilmektedir.

Bir diğer önemli husus ise indirimli KDV'ne tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan alışlar nedeniyle ödenen KDV'nin iade hesabına dahil edilemeyeceği ve iade talep edilmeyeceğidir. İade talebinde bulunacak mükelleflerin (21) nolu KDV Tebliği ile getirilen hususlara ayrıca riayet etmeleri gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından da iadeye esas listeler (indirilecek KDV listesi, yüklenilen KDV listesi, indirimli orana tabi satış faturaları listesi ve diğer listeler) KDV mevzuatı yönünden kontrol edilmelidir. Listelerin mükellefin yasal defter ve belgelerinde yer alan bilgilere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmelidir. Bu işlemlerle ilgili olmayan alışların da iade hesaplamasında dikkate alınan yüklenim KDV listesinde olup olmadığı kontrol edilmelidir. Mevzuata göre iade hesabında dikkate alınabilecek veya alınamayacak eşya veya harcamalara tablo.21’de yer verilmiştir.

**Tablo 21:** İndirim veya Yüklenim KDV Hesaplamasında Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Harcama Örnekleri

| Eşya Türü      | İndirilecek KDV Hakkı | Yüklenilen KDV ve İade Talebi Hakkı | Harcama Türü         | İndirilecek KDV Hakkı | Yüklenilen KDV ve İade Talebi Hakkı |
|----------------|-----------------------|-------------------------------------|----------------------|-----------------------|-------------------------------------|
| Armatür        | Evet                  | Evet                                | Alışveriş Merkezi    | Evet                  | Hayır                               |
| Avize          | Evet                  | Hayır                               | Arsa Bedeli          | Evet                  | Evet                                |
| Batarya        | Evet                  | Evet                                | ATİK Pay             | Evet                  | Evet                                |
| Bulaş. Mak.    | Evet                  | Hayır                               | Bahçe Düzenlemesi    | Evet                  | Hayır                               |
| Buzdolabı      | Evet                  | Hayır                               | Çevre Duvarı         | Evet                  | Evet                                |
| Cam Balkon     | Evet                  | Evet                                | Çim Ekimi            | Evet                  | Hayır                               |
| Davlumbaz      | Evet                  | Hayır                               | Çocuk Parkı          | Evet                  | Hayır                               |
| Duş Teknesi    | Evet                  | Evet                                | Depo                 | Evet                  | Evet                                |
| Duşa Kabin     | Evet                  | Evet                                | Genel Yönetim Gideri | Evet                  | Evet                                |
| Evyeye         | Evet                  | Evet                                | Havuz                | Evet                  | Hayır                               |
| Fırın          | Evet                  | Hayır                               | İstinat Duvarı       | Evet                  | Evet                                |
| Küvet          | Evet                  | Evet                                | Kamelya              | Evet                  | Hayır                               |
| Mobilya        | Evet                  | Hayır                               | Kapalı Otopark       | Evet                  | Evet                                |
| Mutfak Dolap   | Evet                  | Evet                                | Perde Duvar          | Evet                  | Evet                                |
| Panel Radyatör | Evet                  | Evet                                | Pergola              | Evet                  | Hayır                               |
| Perde          | Evet                  | Hayır                               | Sığınak              | Evet                  | Evet                                |
| Televizyon     | Evet                  | Hayır                               | Spor Alanı           | Evet                  | Hayır                               |
| Vestiyer       | Evet                  | Hayır                               | Zemin Sertleştirme   | Evet                  | Evet                                |

Kaynak: Tablo mevzuat hükümleri doğrultusunda yazar tarafından hazırlanmıştır.

### 3.1.3.2. Stoklarda Yer Alan Mallar

İndirimli KDV’ne tabi mallardan stokta kalanlarla ilgili olarak yüklenilen KDV’nin, iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Henüz satışı ve dolayısıyla da teslimi gerçekleşmemiş stoklara ilişkin yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilmesine mevzuat gereği izin verilmemiştir. Söz konusu mallar için yüklenilen

KDV, ancak söz konusu malların satış ve tesliminin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilecektir.

Vergi iadesini yerine getirecek olan vergi dairesi tarafından yüklenim listesinde yer alan alımların indirimli orana tabi işlemin bünyesinde yer alıp almadığı kontrol edilmelidir. Stoklarda yer alan mallar var ise bunlara isabet eden KDV'nin iade tutarına dahil olup olmadığı hususu kontrol edilmelidir. YMM'ler tarafından düzenlenen iade raporlarında da söz konusu göz önünde bulundurulmalıdır.

### **3.1.3.3. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler**

ATİK'ler nedeniyle yüklenilen vergilerden, iade hesabına pay verilmesi mümkündür. Ancak bunun şartı iktisadi kıymetin indirimli KDV oranına tabi işlemlerde fiilen kullanılmasıdır. Bu nedenle pay verilecek ATİK için bu şartın sağlanıp sağlanmadığına göre işlem tesis edilmelidir.

### **3.1.3.4. Sonradan Düzenlenen veya Temin Edilen Belgeler**

Bazı durumlarda indirimli KDV'ne tabi işlemin gerçekleştiği dönemde veya öncesinde bu işlemlerle ilgili mal ve hizmet alımları yapılabilmektedir. Bu gibi durumlarda belge düzenleme süresi içinde olmak şartıyla bu belgelerin sonradan temin edilmesi durumunda bu belgelerdeki KDV, düzeltme beyannamesi verilerek iade hesabına dahil edilebilmektedir.

KDVK'nun 29. maddesinin üçüncü fıkrasına göre indirimin yapılabilmesi için süre ve yasal defterlere kayıt şartı vardır. En geç verginin doğduğu yılı izleyen yıl içinde yasal defterlere kayıt edilen belgelere istinaden KDV indirimi yapılabilmektedir. Bu şartların sağlanması durumunda iade tutarı olarak dikkate alınabilecektir. Bu itibarla indirimi ve yüklenime konu edilecek fatura vb. belgelerdeki KDV tutarının en geç izleyen yıl içinde yasal defterlere kayıt edilmesi durumunda indirime ve iadesine izin verilmektedir.

### **3.1.3.5. İndirimli Orana Tabi İşlemin Gerçekleşmesinden Sonra Yapılan Alımlar ve İskontolar**

İndirimli KDV'ne tabi işlemler gerçekleştikten sonra birtakım harcamalar yapılabilmektedir. Bu işlemler için garanti, reklam, royalty, know-how, isim hakkı, ciro primi gibi harcamalar örnek verilebilir. Yapılan bu harcamalar nedeniyle KDV yüklenilebilmektedir. Öte yandan, satıcı tarafından yapılan iskontolar için alıcılar tarafından düzenlenen faturada KDV hesaplanmaktadır. Bu sebeple, indirimli KDV'ne tabi işlemin gerçekleşmesinden sonra yapılan çeşitli harcamalar ve iskontolar nedeniyle yüklenilen KDV'nin, indirim hesaplarına dahil edildiği vergilendirme dönemindeki iade tutarı hesaplamasında dikkate alınması mümkündür.

Söz konusu hükümler iade talep edecek mükellefler lehine bir düzenleme olup mükellefler tarafından indirimli KDV oranına tabi işlemler gerçekleştikten sonra birtakım harcamalara istinaden yüklenimlere ve bu yüklenimler dolayısıyla iadeye izin verilmektedir. Tek tek bazı işlemler sayılmakla birlikte gibi ifadesi de kullanılarak kapsamın dar tutulmadığı anlaşılmaktadır. Asıl kritik husus bu harcamaların ve iskontoların indirimli KDV'ne tabi işlemle ilgili ve bu işlemin gerçekleşmesi sonrasında olmasıdır. Söz konusu hususlar dikkate alınarak benzer harcamalar için de yüklenilen tutarların iadesi imkanı bulunduğundan mükellefler tarafından benzer iade hakkı ortaya çıkmaktadır.

## **3.2. YILI İÇERİSİNDEKİ MAHSUP TALEPLERİNİN YERİNE GETİRİLMESİ**

Bu bölümde indirimli orana tabi işlemin gerçekleştirildiği yıl içindeki mahsuben iade taleplerine ilişkin detaylara yer verilmiştir. İade talep süreci şematize edilerek örneklerle açıklanmıştır.

### **3.2.1. Genel Olarak**

Mahsuben iade talebi, 429 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ile yapılmakta ve ekine KDVGUT'ndeki belirtilen evraklar

eklenmelidir.

Dönem bazında 10.000-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri ilgili belge ve bilgilerin tamamlanmasıyla şartsız yerine getirilir. Yani teminat, VİR veya YMM raporu olmaksızın işlem tesis edilir. İade talebine ilişkin belgeler veya belgelerde bilgi eksikliği bulunması durumunda KDVGUT'ndeki açıklamalara göre hareket edilir.

Buradaki şartsız ifadesinden iade talebinin denetime tabi tutulmadan yerine getirildiği düşünülmemelidir. İade mahsuben veya nakden yapılmış olsa da tüm iade taleplerindeki bilgi ve belgeler kontrol edilmekte, hesaplamalar teyit edilmekte ve her iki iade talebinde de kontrol raporu ve diğer ilave raporlar sistem tarafından üretilmektedir. Söz konusu raporlara çalışmanın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Böylece türüne bakılmaksızın iade talebi adeta bir süzgeçten geçirilmekte, kontrol raporlarında hatalı segment bulunması durumunda mükelleften izahat talep edilmekte, bazı durumlarda düzeltme yapılması istenmektedir. Her iki iade talebinde de mükellefçe ve YMM'lerce verilen cevaplar yeterli görülmezse iade talebi incelemeye sevk edilmektedir.

10.000-TL ve üstündeki mahsuben iade talepleri ise VİR veya YMM raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir. Talep tutarının 10.000-TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, VİR veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. İade taleplerinin türüne ne şekilde yerine getirileceği tablo.22'de özetlenmiştir.

**Tablo 22:** İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan Yılı İçindeki İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

| İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan Yılı İçindeki İade Talepleri       |  |                                                                                                                                                                                                              |  |                                                                                 |                                                                                                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mahsuben İade Talepleri                                                         |  |                                                                                                                                                                                                              |  | Nakden İade Talepleri                                                           |                                                                                                                                                                                                              |
| 10.000 TL'yi Aşmayan                                                            |  | 10.000 TL ve Üstündeki                                                                                                                                                                                       |  | 10.000-TL'yi Aşmayan                                                            | 10.000 TL ve Üstündeki                                                                                                                                                                                       |
| Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat <u>aranmadan</u> yerine getirilir. |  | Vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. |  | Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat <u>aranmadan</u> yerine getirilir. | Vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. |

Kaynak: Tablo ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.22 irdelendiğinde, indirimli KDV'ne tabi teslim ve hizmetler dolayısıyla iade hakkının ortaya çıkması ve işlemin yapıldığı yıl içindeki bu iade tutarları mahsuben veya nakden olarak talep edilebilecektir.

Mahsuben iade tutarı 10.000-TL'yi aşmayan iade talepleri koşulsuz yerine getirilirken, 10.000-TL ve üstündeki iade talepleri ise VİR veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. İade talebi için teminat gösterilmesi durumunda ise teminat, VİR veya YMM raporuna göre çözümü gerçekleşecektir. Mükellefler iade taleplerinin hızlıca yerine getirilmesi için teminat göstererek iadelerini almakta

sonrasında ise teminat mektupları bahsi geçen şekilde çözülmektedir. Teminat mektuplarının da şüphesiz mükelleflere finansal bir yük oluşturduğu bilinen bir gerçektir. Ancak bu yolla mükellefler iade tutarına daha hızlı bir şekilde ulaşabilmekte, enflasyonist ortamda iade alacaklarının gecikmesini bertaraf etmeye çalışmaktadırlar. İade süreci teknik ve uzmanlık gerektirdiğinden bazı durumlarda idare tarafından detaylı soruşturulmakta ve bu işlemler zaman alabilmektedir.

Nakden iade tutarı 10.000-TL'yi aşmıyorsa yine mahsuben iade şeklinde olduğu gibi koşulsuz yerine getirilmekteyken, 10.000-TL ve bu tutarı aşan nakden iade talepleri ise VİR veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. İade talebi için teminat gösterilmesi durumunda ise teminat, VİR veya YMM raporuna göre çözümü gerçekleşecektir. Öte yandan YMM raporlarında, talep edilen iade dönemi için belirlenmiş olan limitler dikkate alınmaktadır. Örneğin; 2022 yılındaki gerçekleşen indirimli KDV'ne tabi işlemlerle ilgili olarak 2023 yılı içinde yapılacak iade taleplerinde, 2023 yılı için limitler uygulanır.

### **3.2.2. Mahsubu Talep Edilebilecek Borçlar**

Mükellefler indirimli KDV'ne tabi işlemlerden kaynaklanan iade alacaklarını, KDVGUT'nde belirtilen borçlara mahsup talep edebilirler. Bunlar detaylı olarak tebliğde açıklanmıştır. Mükellefler genel olarak vergi ve sosyal güvenlik kurumuna olan borçlarına mahsup talep etmektedirler. Ayrıca mükelleflerin iade alacaklarını belli şartlara bağlı olarak elektrik, su, doğalgaz, internet hizmetleri, altyapı katılım payları ve aidatlara ilişkin borçlarına mahsubu da mümkündür. Diğer türlere göre mükellefiyet tesis ettiren işletmeler ve mükelleflerin elektrik borçlarına mahsup işlemlerine ilişkin açıklamalar KDVGUT'nde açıklanmıştır.

### **3.2.3. Mahsup İşlemi**

KDVGUT'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde mahsuben iade taleplerine ilişkin detaylı düzenleme mevcuttur. Mahsubu istenen iade tutarının 10.000-TL'yi aşmaması halinde inceleme yapılmadan ve teminat aranmaksızın mahsuben iade talebi yerine getirilir. Ancak KDVGUT'nde belirtilen evrakların eksiksiz ibraz edilmesi

gerekmektedir. Mahsuben iadesi talep edilen tutarın 10.000-TL'yi aşması ve teminat gösterilmesi halinde tebliğdeki belgelerin tamamlanıp teminat gösterildiği tarihte iade geçerlik kazanır ve teminat, VİR veya YMM raporunun ibrazı üzerine iade edilir. Ancak yine aynı tutardaki iade taleplerinde aksi durumda yani teminat gösterilmemesi halinde ise mahsuben iadenin VİR'na göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanmaktadır.

#### **3.2.4. Yılı İçinde Nakden İade İşlemi**

İndirimli KDV'ne tabi konut teslimlerinden kaynaklanan ve yılı içinde nakden iade tutarının hesaplanması ve iade taleplerinin yerine getirilmesi KDVGUT'nde yer alan açıklamalara göre gerçekleştirilmektedir.

Nakden iade tutarı 10.000-TL'yi aşmıyorsa gerekli evrakların yerine getirilmesi durumunda koşulsuz yerine getirilmektedir. 10.000-TL ve bu tutarı aşan nakden iade talepleri ise VİR veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. Teminat verilmeksizin VİR'na göre sonuçlandırılmasının talep edilmesi halinde, iade VİR'nun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte yapılır. YMM raporu ile talep edilmişse, YMM raporunun vergi dairesine ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanmaktadır.

### **3.3. YILI İÇİNDE İADE EDİLEMİYEN VERGİLERİN İADESİ**

Çalışmanın önceki bölümünde aynı yıl içindeki iade talepleri ve bu taleplerin yerine getirilmesine değinilmiştir. İade alacağı izleyen yıl içinde de nakden veya mahsuben iade talep edilebilir. İadenin mahsuben talebinin ne şekilde yapılacağı KDVGUT'nde açıklanmıştır. İade tutarının 10.000-TL'ye kadar olan kısmı için iade talepleri nakden ve/veya mahsuben olup olmadığına bakılmaksızın şartsız getirilir.

Buradaki şartsız ifadesinden iade talebinin denetime tabi tutulmadan yerine getirildiği düşünülmemelidir. İade mahsuben veya nakden yapılmış olsa da tüm iade taleplerindeki bilgi ve belgeler kontrol edilmekte, hesaplamalar teyit edilmekte ve her iki iade talebinde de kontrol raporu ve diğer ilave raporlar düzenlenmektedir. Söz

konusu raporlara çalışmanın izleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Böylece türüne bakılmaksızın iade talebi adeta bir süzgeçten geçirilmekte, kontrol raporlarında hatalı segment bulunması durumunda mükelleften izahat talep edilmekte, bazı durumlarda düzeltme yapılması istenmektedir. Hatta ve hatta her iki iade talebinde de mükellefçe ve YMM’lerce verilen cevaplar yeterli görülmezse iade talebi incelemeye sevk edilmektedir.

İade tutarının 10.000-TL ve üstünde olması halinde ise bu tutarı aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi VİR, YMM raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade taleplerinin tutarına göre ne şekilde yerine getirileceği tablo.23’te şematize edilmiştir.

**Tablo 23:** İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İzleyen Yıl İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi

| İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İzleyen Yıl İade Talepleri         |                                                                                                                                                                                                              |                                                                                 |                                                                                                                                                                                                              |  |  |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| Mahsuben İade Talepleri                                                         |                                                                                                                                                                                                              | Nakden İade Talepleri                                                           |                                                                                                                                                                                                              |  |  |
| 10.000 TL’yi aşmayan                                                            | 10.000 TL ve üstündeki                                                                                                                                                                                       | 10.000 TL’yi aşmayan                                                            | 10.000 TL ve üstündeki                                                                                                                                                                                       |  |  |
| Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat <u>aranmadan</u> yerine getirilir. | Vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. | Vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat <u>aranmadan</u> yerine getirilir. | Vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat gösterilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür. |  |  |

Kaynak: Tablo ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.23 irdelendiğinde, izleyen yıl 10.000-TL'yi aşmayan mahsuben iade talepleri koşulsuz yerine getirilirken, 10.000-TL ve üstündeki iade talepleri ise VİR veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. İade talebi için teminat gösterilmesi durumunda ise teminat, VİR veya YMM raporuna göre çözümü gerçekleştirilecektir. Mükellefler iade taleplerinin hızlıca yerine getirilmesi için teminat göstererek iadelerini almakta sonrasında ise teminat mektupları bahsi geçen şekilde çözülmektedir. Teminat mektuplarının da şüphesiz mükelleflere finansal bir yük oluşturduğu bilinmektedir. Mükellefler bu yöntemle iade tutarına daha hızlı bir şekilde ulaşabilmekte enflasyonist ortamda iade alacaklarının gecikmesinin önüne geçmeye çalışmaktadırlar. Mükelleflerin iade talebi tebliğde gerekli şartların sağlanması ve ilgili belgelerin tamamlanmasıyla geçerlik kazanmaktadır. Yılı içinde mahsup edilemeyen KDV için izleyen yılda tekrar bir iade talebinde bulunulması gerekmektedir. Bunun için de ayrıca bir YMM raporu aranmaktadır.

Nakden iade tutar 10.000-TL'yi aşmıyorsa yine mahsuben iade şeklinde olduğu gibi koşulsuz yerine getirilmekteyken, bu tutarı ve aşan nakden iade talepleri ise VİR veya YMM raporuna istinaden yerine getirilecektir. İade talebi için teminat gösterilmesi durumunda ise teminat, VİR veya YMM raporuna göre çözümü gerçekleştirilecektir. Bu tutarı aşan iade için teminat gösterilmesi halinde teminatın verilip ilgili belgelerin tamamlanmasından sonra iade talepleri yerine getirilir. Teminat, VİR veya YMM raporu ile çözülür. YMM raporlarında ise iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olmaktadır.

### **3.4. İADE TALEPLERİNİN BEYANNAMEDE GÖSTERİLMESİ**

Yılı içindeki iade taleplerinde, izleyen yılda yapılacak iade taleplerinde tebliğ hükümlerine göre belirlenen iade tutarı yazılır. KDVGUT'nde iadesi talep edilen tutarın beyannamede ne şekilde gösterileceğine ilişkin detaylı hükümler yer almaktadır. Mezkur tebliğde iadesi talep edilen tutarın beyannamede ne şekilde gösterileceğine ilişkin örnek yer almakta olup çalışmada hacimli olduğundan yer verilmemiştir.

### 3.5. KDV İADESİNDEKİ GELİŞMELER VE UYGULAMADAKİ SİSTEMLER

Çalışmanın önceki bölümlerinde KDV’nde iadenin nasıl oluştuğu, hangi teslim ve hizmetler için indirim ve iade hakkı tanındığına ayrıntılı yer verilmiştir. Bu bölümde ise KDV iade sürecindeki gelişmelere, iade sürecinin hızlandırılması ile ilgili idare tarafından getirilen yeniliklere ve sistemlere değinilmiştir.

Son yıllarda teknolojinin gelişmesiyle birlikte GİB tarafından, e-beyanname, e-fatura, e-defter, e-tebligat, e-yoklama, hazır beyan sistemi ve interaktif vergi dairesi gibi uygulamalar sayesinde bir takım vergisel işlemler elektronik ortama taşınmıştır. KDV iadesi alacak mükellefler internet vergi dairesi sistemi üzerinden iade taleplerinin ne durumda olduğunu ve iadenin aşamalarını takip edebilmekte ve KDV iade kontrol raporlarını temin edebilmektedirler.

Elektronik uygulamalardan bir kısmı ile de idare vergi iadelerini takip ve analiz etmekte aynı zamanda da ilgililere rapor etmektedir. Bu düzenlemelere İade Takip Sistemi, KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA), Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP) ve KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR) örnek verilebilir.

KDVGUT’nde belirtilen limitlere bağlı olarak nakden iade talepleri yerine getirilmekte ve bu süreç zaman alabilmektedir. İade süresinin kısaltılması amacıyla idare tarafından teminat uygulaması, İTUS (İndirimli Teminat Uygulaması) ve HİS (Hızlandırılmış İade Sistemi) uygulamaları hizmete alınmıştır. Vergi iadelerinin daha hızlı ve verimli yapılması adına bu gibi bir takım düzenlemelere gidilmiştir. İhtisas vergi daireleri kurulmasıyla da vergi iadelerini gerçekleştirecek personelin vergi iadesi konusunda uzmanlaşması sağlanmıştır. Personel sürekli vergi iadelerine yönelik işlemleri gerçekleştireceğinden, uzmanlaşma sayesinde işlem süresi kısalarak vergi iade işlemleri daha hızlı yerine getirilecektir. Böylece KDV iade hakkı bulunan mükellefler iadeye daha kısa sürede ve daha az maliyetle ulaşma imkanı elde edeceklerdir.

### 3.5.1. Vergi Denetim Kurulu'nda Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlıkları Kurulması

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetim organlarından biri olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bakanlık teşkilat şemasında bakanlığın merkez teşkilatında doğrudan Bakana bağlı faaliyet gösteren bir birimdir. Başkanlığın görev ve yetkileri, (1) sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228. maddesine belirtilmiştir. Başkanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesinde iş bölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması amacıyla daire başkanlarının örgütlenme yapısı tablo.24'te yer almaktadır.

**Tablo 24:** VDK'ndaki Daire Başkanlıklarını Gösteren Tablo

|                                                                                             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21.09.2020 tarihli ve 770 sayılı Bakanlık Makamı Oluru ile Oluşturulan Daire Başkanlıkları: |
| a) Denetim Daire Başkanlığı                                                                 |
| b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı                                               |
| c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı                                                  |
| ç) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı                                                        |

Kaynak: (VDK Genel Çalışma Planı, 2023: 71-87)

Tablo.24'te VDK bünyesinde örgütlenme yapısındaki daire başkanlıklarının türlerine yer verilmiştir. Tablo.25'te ise daire başkanlıklarındaki müfettiş dağılımı gösterilmektedir (VDK Genel Çalışma Planı, 2023: 71-87).

**Tablo 25:** Vergi Denetim Kurulu Daire Başkanlıklarına Göre Müfettiş Dağılımı

| Unvan                        | Denetim      | Sektörel     | Vergi İadeleri | Vergi Kaçakçılığı | Toplam       |
|------------------------------|--------------|--------------|----------------|-------------------|--------------|
| Vergi Başmüfettişi           | 624          | 627          | 167            | 669               | 2.087        |
| Vergi Müfettişi              | 936          | 1.321        | 497            | 1.954             | 4.708        |
| Vergi Müfettiş Yardımcısı    | 140          | 152          | -              | 287               | 579          |
| Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.  | 117          | 100          | -              | 202               | 419          |
| Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd. | 23           | 52           | -              | 85                | 160          |
| <b>Toplam</b>                | <b>1.700</b> | <b>2.100</b> | <b>664</b>     | <b>2.910</b>      | <b>7.374</b> |

Kaynak: (VDK Genel Çalışma Planı, 2023: 71-87)

Tablo.25'te VDK'ndaki tüm ünvanlara göre denetim, sektörel, kaçakçılık ve vergi iadeleri daire başkanlıkları itibarıyla müfettiş sayıları gösterilmektedir. En fazla inceleme elemanının görevlendirildiği daire başkanlığı vergi kaçakçılığı olmakla birlikte, sırasıyla sektörel ve denetim daire başkanlıkları izlemektedir. İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere üç ilde vergi iadeleri denetim daire başkanlıkları kurulmuştur. Bu daire başkanlıklarındaki görevli inceleme elemanı 664 olmakla birlikte, söz konusu illerdeki iade denetim daire başkanlıklarındaki müfettiş sayısı ise tablo.26'da belirtilmiştir.

**Tablo 26:** Vergi Denetim Kurulu İade Denetim Daire Başkanlıklarındaki Müfettiş Dağılımı

| Daire Başkanlığı        | Vergi Başmüfettişi | Vergi Müfettişi | Yetkili Vergi Müfettiş Yrd. | Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd. | Toplam     |
|-------------------------|--------------------|-----------------|-----------------------------|------------------------------|------------|
| Ankara Vergi İadeleri   | 88                 | 179             | -                           | -                            | 267        |
| İstanbul Vergi İadeleri | 37                 | 260             | -                           | -                            | 297        |
| İzmir Vergi İadeleri    | 42                 | 58              | -                           | -                            | 100        |
| <b>Toplam</b>           | <b>167</b>         | <b>497</b>      | <b>-</b>                    | <b>-</b>                     | <b>664</b> |

Kaynak: (VDK Genel Çalışma Planı, 2023: 71-87)

Kurulda vergi iade incelemeleri için üç büyük ilde ihtisas denetim birimi oluşturulduğu anlaşılmaktadır. Vergi iadeleri denetim daire başkanlıklarının her ne kadar üç büyük ilde teşkilatlandığı görülmekteyse de tüm Türkiye geneline hizmet verilmektedir. İade denetim daire başkanlıklarındaki personel dağılımına bakıldığında da görevli müfettiş yardımcısı bulunmadığı dikkate değerdir. Söz konusu daire başkanlıklarında sadece Vergi Başmüfettişi ve Vergi Müfettişi görevlendirilerek yeterliğe sahip ve belli bir kıdeme ulaşmış personelin görev yaptığı anlaşılmaktadır.

Vergi iadeleri denetim daire başkanlıklarında mükelleflerin vergi iade talepleri ile riskli görülen vergi iadelerine ilişkin incelemeler yürütülmektedir. İade denetim daire başkanlıklarına gelen vergi iade talepleri, ilgili birimlerde bekletilmeksizin vergi inceleme görevi haline dönüştürülmekte, iade türleri ve konuları itibarıyla uzman denetim ekipleri oluşturulmaktadır. Yürütülen vergi iade incelemelerinde elde edilen tecrübe de dikkate alınarak vergi iade taleplerine ilişkin incelemeler uzmanlaşma sayesinde kısa sürede tamamlanmakta, diğer taraftan haksız ve yersiz vergi iade talepleri de bu uzmanlaşma sayesinde daha etkin bir şekilde önlenmektedir. Böylece

uzman kadro ile haksız ve yersiz vergi iadelerinin önüne geçilmeye hem de incelemeye tabi vergi iadeleri gecikmeksizin yapılmaya çalışılmaktadır. Ayrıca iade konusunda riskli alanlar belirlenerek ve veri ambarı da genişletilerek haksız vergi iadeleri risk analizine tabi tutularak risk odaklı ve verimli incelemeler yapılabilmektedir.

### 3.5.2. Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)

KDVİRA, 2010 yılı başından itibaren uygulamada bulunmakta olup iade hakkı bulunan mükelleflerin iadeye ilişkin bilgi ve belgelerini internet ortamında gönderdiği ve gerekli kontrollerin sistemdir. Sistemin en önemli çıktısı ise iade talebini değerlendirecek ve yerine getirecek olan ilgili vergi dairesine sunduğu kontrol raporudur.

Sistemin genel olarak amacı, iade talebini değerlendirecek ve gerçekleştirecek ilgili vergi dairesinin iş yükünü azaltmak, personelin sorgulamalar için harcadığı vakti daha etkin bir şekilde kullanmasını sağlamak, iade talebinin her açıdan denetlenmesini sağlamak ve yapılan sorgulamaları elektronik ortamda etkin bir şekilde hatasız olarak yerine getirmektir. Böylece hem vergi idaresi hem de mükellefler kırtasiyecilikten kurtulmakta, iade işlemleri hızlanmakta, KDV iade işlemlerinde her mükellefin aynı denetim süzgecinden geçerek iade denetim standardı sağlanmaktadır. Sistem, iade işlemlerinin vergi idaresi tarafından anlık olarak takip ve kontrol edilmesine de imkan vermektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 116). KDVİRA ile 2022 yılındaki elde edilen istatistiki veriler aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 27: KDVİRA 2022 Yılı İstatistiki Verileri**

| KDVİRA Sistemi ile 01.01.2022 - 31.12.2022 Tarihleri Arası Elde Edilen İstatistiki Veriler                      |                                                                                            |               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı (Adet)                                                                   |                                                                                            | 770.759       |
| Toplam Üretilen Rapor Sayısı (Adet)                                                                             |                                                                                            | 1.556.949     |
| İade Talep Eden Mükellef Sayısı (Adet)                                                                          |                                                                                            | 107.120       |
| Risk Analizi Sonrası İade Tutarında Yapılan Tenzilat Tutarı (TL)                                                |                                                                                            | 9.954.548.561 |
| İade Talep Eden Mükelleflerin Alt Mükellefleri Hakkında KDV Beyanı Açısından Tespit Edilen Olumsuzluklar (Adet) | Mal/Hizmet Sattığı Halde KDV Beyannamesi Vermeyen Alt Mükellef Sayısı (Adet)               | 141.421       |
|                                                                                                                 | Terk Etmiş Olduğu Halde Mal/Hizmet Sattığı Bildirilen Alt Mükellef Sayısı (Adet)           | 26.529        |
|                                                                                                                 | Verdiği KDV Beyannamesi Düzenlemiş Olduğu Faturaları Kapsamayan Alt Mükellef Sayısı (Adet) | 295.876       |

Kaynak: (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 116)

Tablo.27’de 2022 yılındaki risk analizi yapılan mükellef sayısına, düzenlenen rapor sayısına ve diğer çeşitli verilere yer verilmiştir. İade talep eden çok fazla sayıda mükellefin risk analizinin gerçekleştirildiği ve risk analizi sonrasında ise iade tutarında yapılan tenzilat tutarının 9.954.548.561-TL gibi çok yüksek bir rakama ulaştığı görülmektedir. Söz konusu veriler ile iadelerin etkinliğinin artırılması ve haksız iadenin engellenmesi noktasında sistemin son derece önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Sistemin diğer avantajlı bir yanı da mükellefin hizmetine KDV İadesi Kontrol Raporu sunmasıdır. Mükellef tarafından iadeye ilişkin listelerin internet vergi dairesinden girişinin yapılmasıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca, KDV İadesi Kontrol Raporu oluşturulmakta ve kullanıcılara sunulmaktadır. Kontrol Raporundaki segmentlerden bazılarının başarısız olması durumunda vergi dairesi tarafından, mükelleften bu başarısızlıkların gidermesi için düzeltme yapılmasını istenebilmektedir.

KDV iade kontrol raporunda yapılan analizler Genel Esaslar Kontrol (GEK) ve Özel Esaslar Kontrol (OEK) olarak iki türdür. GEK bölümünde her bir KDV iade türünün özelliklerine göre sorgulamalar yapılmaktadır. Ayrıca indirimli orana tabi işlemlere ait yapılan sorgulamalar da bu bölümde yer almaktadır. OEK bölümünde ise KDV GUT’nin özel esaslar bölümünde yer alan düzenlemelere yönelik kontroller yapılmaktadır. KDV iade kontrol raporunda yapılan analizler sonucu sorgu segmentlerine ek.3’te yer verilmiştir (GİB KDV İadesi Risk Analiz Raporu Kılavuzu, 2023: 23-166). Ekteki GEK ve OEK segmentlerine yer verilmiş olup önemli bazı segmentler ve indirimli orana tabi işlemlere özgü segmentler ile ilgili hataların nedeni ve çözümü ile ilgili detaylara yer verilmiştir.

GEK.01-1: Mükellefler iade talepleri için gerekli işlemleri süresinde gerçekleştirmelidir. İndirimli KDV’ne tabi işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin, mevzuat ile belirlenmiş sürelerde beyan ve talep edilmesi gerekmektedir. Belirtilen sürede beyan edilmemesi, işlemin yapıldığı yılı izleyen yılın sonuna kadar standart iade talep dilekçesinin verilmemesi, aynı sürede elektronik ortamda gönderilmesi gereken KDV iade talep listelerinin gönderilmemesi durumunda segment başarısız olarak hata verecektir. İade talebinde süre bulunması hak düşürücü bir süre olarak değerlendirilmektedir. Bu konu da sıkça eleştirilmekte olup konu ile ilgili izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklama yapılmıştır.

GEK.06: Bu segmentte mükellefin indirilecek ve yüklenilen KDV listelerinde yer alan mükellefler ile arasındaki beyan-bildirim tutarsızlığı sorgulanmakta ve uyumsuzluk olması durumunda segment hata vermektedir. Bu sorgulama birinci alt ve ikinci alt mükellef için ayrıca listelenmektedir. İade işlemini değerlendirecek ve gerçekleştirecek olan vergi dairesi hem birinci alt hem de ikinci alt mükelleflerle olan hatalı segment için iade talebinde bulunan mükelleften izahat talep etmekte ya da duruma ilişkin düzeltme yapmasını istemektedir. Gerekli durumlarda ise hata veren segmentteki uyumsuz bildirimi olan alt mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairelerine gerekli bilgilendirmeler yapılmaktadır.

GEK.07: Bu segmentte yüklenilen KDV listesinde yer alan faturalar ile iade konu işlemlere ilişkin satış faturaları kıyaslanmakta ve satış faturası tarihinden sonra bir yüklenim faturası bulunup bulunmadığı fatura tarihine göre sorgulanmaktadır. Bu şekilde bir yüklenim faturası varsa segment hata vermekte ve mükelleften gerekli izahat istenmektedir. Esas itibarıyla teslimden sonraki yüklenimler iadeye konu işlemle ilgili bulunmadığı varsayımı ile kabul edilmemektedir. Ancak mevzuata göre bazı gider ve harcamalar için teslimden sonra da yüklenimine ve iade hesabına dahil edilmesine izin verilmektedir. Bunlara çalışmada daha önce yer verilmiştir. Eğer bu gibi mevzuata uygun olarak sonradan yapılan gider ve harcamalar varsa gerekli izahatlar ve geri bildirimler yapılacaktır. Aksi takdirde yüklenim hesabından satış faturası tarihi sonrası yüklenim faturalarının çıkarılması gerekecektir.

GEK.09: Bu segmentte yüklenim listesindeki bir faturanın birden fazla kez yüklenime listesine dahil edilip edilmediği sorgulanmaktadır. Esasen faturanın birden fazla kez listede yer alıp almadığının sorgulanmasındaki amaç, faturadaki KDV'nden daha fazla bir tutarın yüklenip yüklenilmediğine yöneliktir. Böylece faturada yer alan KDV'nin mükerrer iade alınması engellenmektedir. Bazı durumlarda mükellefler faturada yer alan KDV tutarını aynı dönemde değil de farklı farklı dönemlerde yüklenerek, yüklendikleri dönemlerde listeye dahil etmektedirler. Örneğin, bir mal alış faturasındaki 1.000,00-TL KDV bulunması durumunda mükellefler söz konusu faturadaki malı birden fazla dönemde parça halinde teslim konu işlemde kullanabilmekte ve yüklenim listesine farklı dönemlerde dahil edebilmektedir. Bir dönemde listeye 600,00-TL başka bir dönemde ise 400,00-TL olarak toplamda alış faturasındaki 1.000,00-TL'yi aşmayacak şekilde yüklenim yapılabilir. Ancak

farklı dönemlerde sehven de olsa faturadaki KDV tutarından daha fazla tutarda yüklenim yapılabilmektedir. Bu sebeple sorgulama ile faturada yer alan KDV tutarından daha fazla KDV'nin iade konusu yapılmaması amaçlanmaktadır. Bu sorgu hatası ile karşılaşılması durumunda mutlaka düzeltme yapılmalıdır. Tablo.28'de örneğe yer verilmiştir.

**Tablo 28:** GEK09. Yüklenilen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü Örnek Tablo

| GEK09. Yüklenilen KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü                                                                                                                                                                                                         |                    |              |                             |                                   |                                     |                              |                 |                                           |                      |                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------|-----------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|------------------------------|-----------------|-------------------------------------------|----------------------|---------------------------------------------|
| Mükellefin 2021 dönemi yüklenilen KDV listesinde daha önce elektronik ortamda verilen yüklenilen KDV listelerinde iadeye konu edilmiş olan ve belgedeki toplam KDV tutarını aşan belge bulunmaktadır. Bahse konu belgelere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. |                    |              |                             |                                   |                                     |                              |                 |                                           |                      |                                             |
| Sıra                                                                                                                                                                                                                                                           | Alış Fatura Tarihi | Alış Fat. No | Satıcının Adı-Soyadı/Unvanı | Alınan Mal ve/veya Hizmetin Cinsi | Alınan Mal ve/veya Hizmetin Miktarı | Alış Fatura KDV Hariç Tutarı | Alış Fatura KDV | Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si | Belgeye İlişkin İade | Yer Aldığı Yüklenilen KDV Listesinin Dönemi |
| 1                                                                                                                                                                                                                                                              | 18.01.2021         | 95           | ABC Ltd                     | Vida                              | 100 Pk.                             | 2.000,00                     | 360.00          | 220.00                                    | 406                  | 2021-Haziran                                |
| 2                                                                                                                                                                                                                                                              | 18.01.2021         | 95           | ABC Ltd                     | Vida                              | 101 Pk.                             | 2.000.00                     | 360.00          | 180.00                                    | 439                  | 2021-Ağustos                                |
|                                                                                                                                                                                                                                                                |                    |              |                             |                                   |                                     |                              |                 | <b>400.00</b>                             |                      |                                             |

Kaynak: Tablo konuyu örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.28 incelendiğinde, 439 işlem türü ile yüklenilen tutar, 406 işlem türü ile iade talep edilen tutardan daha küçük olduğu için sistem iki tutarı da toplayıp 400-TL iade istenmiş gibi algılamakta ve alış faturasının KDV tutarı bölümünde yazılı tutarı aştığı için segment hata vermektedir. Örnekte yüklenime esas faturadaki KDV tutarı 360,00-TL olmasına karşın yüklenilen ve iadesi istenen KDV 400,00-TL olmaktadır. Fazla bir yüklenim olmakta ve sistem hata vermektedir. Bu gibi faturada yer alan KDV tutarından daha fazla KDV'nin yüklenim listesine dahil edilerek iade alınmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

GEK.10: Bu segmentte mükellefin sisteme yüklediği indirilecek KDV listesindeki tutarlar ile KDV beyannamesindeki bu döneme ait indirilecek KDV tutarları karşılaştırılmaktadır. Ticari hayatta satıştan iadeler olabilmekte ve KDV beyanları çeşitli gerekçelerle düzeltilebilmektedir. Bu nedenle indirilecek KDV listeleri hazırlanırken en son verilen düzeltme beyannamesine göre hazırlanarak sisteme yüklenmelidir. Aksi takdirde tutar farklılıklarından dolayı segment hata verebilmektedir.

GEK.12: Bu segment mal ihracatı işlemi bulunan mükellefler için oluşturulmuş bir sorgulamadır. İhracat faturasındaki döviz tutarı ile malın fiili ihraç tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuruyla uyumlu olup olmadığı kontrol edilmektedir. Ayrıca ihracat faturası tarihinin fiili ihraç tarihinden sonra olması durumunda segment hata vermektedir. İhracat fatura toplam tutarları ile sistemdeki gümrük çıkış beyannameleri kıyaslanmaktadır. Mükelleflerce uyumsuzluğa ilişkin açıklama yapılması ya da hatanın düzeltilmesi gerekmektedir.

GEK.33: Sorgulama dönemindeki (1) nolu KDV beyannamesinde yer alan indirimli oran teslimlerinin matrah toplamının, satış fatura listesi matrah toplamı ve hesaplama tablosu matrah tutarının birbirine eşit olmaması durumunda segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.34: Sorgulama dönemine ilişkin (1) nolu KDV beyannamesinde hesaplanan KDV tutarının, satış fatura listesindeki hesaplanan KDV tutarı ve hesaplama tablosu / hesaplanan KDV tutarı ile uyumlu olup olmadığı kontrol edilmektedir. Uyumsuzluk olması durumunda segment hata vermektedir.

GEK.35: Mükellefin yüklenim listesine ay bazında yüklenim yaptığı faturaların bünyeye giren toplam KDV tutarı ile hesaplama tablosu ilgili dönem yüklenilen KDV tutarı uyumsuz ise segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.36: Hesaplama tablosu iade edilebilir KDV tutarının doğru olarak hesaplanabilmesi için hesap dönemini kapsayan ilgili dönemlerin her biri için; İade Edilebilir KDV Tutarı=(İadeye Esas KDV Tutarı-Önceki Dönem Mahsubu Edilen KDV Tutarları-BKK Alt Sınırı) hesaplaması yapılmaktadır. İlgili dönem için iade edilebilir KDV tutarı yukarıdaki gibi hesaplanıp bulunan tutarın hesaplama tablosu iade edilebilir KDV tutarı ile eşit olmaması halinde segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.37: Mükellefin iade döneminden daha önceki aylarda internet vergi dairesi ortamında talep ettiği standart iade talep dilekçesinde yer alan tutarların, hesaplama tablosundaki mahsubu gerçekleşen KDV sütunundaki tutarlarla uyumlu olmaması durumunda segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.38: Hesaplama tablosu ve devreden KDV tutarlarının ay bazında doğru olup olmadığı ve ilgili her bir dönem için iade edilebilir KDV tutarının devreden KDV tutarı ile kıyaslanması yapılmaktadır.

GEK.39: Mükellefin süresinde verilen KDV beyannamesinde indirimli orana tabi teslimlere ilişkin iade talebi bulunmamasına rağmen süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ile iade talebinde bulunup bulunmadığı kontrol edilmektedir. Mükellefin, son düzeltilmiş KDV beyannamesindeki iade tutarının, ilgili dönemde verilen tüm KDV beyannameleri ile kıyaslaması yapılmaktadır. KDV beyannamesi ile süresinde iade talep edilmeden, süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi ile iade talep edilir veya KDV beyannamesi ile süresinde iade talep edilip süresinde veya süresinden sonra verilen düzeltme KDV beyannamesi ile iade miktarı arttırılır ise segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.40: Mükellefin iade hesaplamasındaki tutar, azami iade edilebilir KDV tutarı ile kıyaslanmakta ve bu tutardan büyük olması halinde sorgulama hata vermektedir. Böylece azami iade alınabilecek KDV'nden daha fazla tutarda KDV'nin iade alınmasının önüne geçilmektedir.

GEK.41: Mükellefin indirimli orana tabi teslimleri sonucunda hesapladığı iade miktarının talep edildiği KDV Beyannamesindeki (405+406) ve/veya (439) satırındaki iade edilebilir KDV tutarı ile (439)/yıllık hesaplama tablosu Aralık dönemindeki iade edilebilir KDV sütunundaki tutarın ve/veya  $(405 + 406) / \text{aylık}$  hesaplama tablosu iadenin talep edildiği dönem iade edilebilir KDV sütunundaki tutarın uyumlu olup olmadığı kontrol edilmektedir. Tutarların eşit olmaması durumunda segment başarısız olarak hata vermektedir.

GEK.42: İade istenilen dönemde mükellefin indirimli orana tabi satışlara ilişkin satış fatura listesinde bildirdiği zemin sistem no. (Taşınmaz ID) bilgisinin; Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nden GİB'nin veri ambarına gönderilen veriler arasında bulunup bulunmadığı sorgulanmaktadır. Ayrıca listede yazılı taşınmaz ID numaralarının, mükellefin elektronik ortamda gönderdiği geçmiş tüm dönemlere ait indirimli orana tabi satışlara ilişkin satış fatura listelerinde yer alıp almadığının kontrolü yapılmaktadır.

OEK ise mükellefin ortaklarının, kanuni temsilcilerinin ve bunların ortak olduğu şirketlerin, mükellefin ortağı olan şirketlerin ortaklarının, kanuni temsilcilerinin ve birinci alt mükelleflerin SMİYB kullanma ve düzenleme yönünden düzenlenmiş olumsuz bir rapor olup olmadığı, yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yönünden olumsuzluk sorgulaması yapılmaktadır. İade talebinde bulunan

mükellefin birinci alt mükellefi hakkında SMİYB düzenleme yönünden olumsuz tespit bulunması durumunda vergi dairesi tenzilat yapılmasını istemektedir. Bazı durumlarda ise alt mükelleflerdeki olumsuz tespiti olan mükellef sayısına bağlı olarak iade talebi incelemeye sevk edilmektedir.

Mükellef ve vergi idaresine birçok kolaylık sağlayan KDVİRA ve KDV iade kontrol raporları ile KDV iadesindeki haksız ve yersiz iade minimize edilmeye çalışılmış ve başarılı da olunmuştur. Sistem git gide daha da geliştirilmekte, sorgulamalar ve veri ambarı genişletilmektedir. Ancak burada kritik husus çok fazla sayıda sorgunun değil verimli sorgulamalar ile haksız ve yersiz iadenin önüne geçecek sorgular tasarlanmasıdır. Bazı gereksiz sorgulamalar ile önemsiz hatalar tespit edilerek mükelleflerin ve vergi idaresinin gereksiz zaman kaybı ve kırtasiyecilik ile karşı karşıya kalmalarının önüne geçilmeye çalışılmalıdır.

Söz konusu sorgulamalar ile tespit edilen eksikliklerin ve hataların elektronik ortamda mükellefe kolaylıkla bildirilmesi imkanı getirilmiştir. Ayrıca iade talebinde bulunan mükelleflere ve mükellefin sözleşme imzaladığı YMM'lere eksiklik yazıları e-tebligat uygulaması kapsamında kolay ve hızlıca tebliğ edilmektedir. Bu yazılara dayanarak mükellefler veya YMM'ler de cevap yazılarını elektronik ortamda vergi dairesine göndermektedir. Böylece mükellefler de sistemin hazırladığı rapora istinaden eksikliklerini kolaylıkla giderebilmekte ve iade süreci hızlanmaktadır. Vergi idaresi de zamandan ve kırtasiyecilikten tasarruf etmektedir.

### **3.5.3. Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)**

RİTAP, KDV iadelerinde etkinliğin artırılması, haksız ve yersiz iadenin engellenmesi amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir. GİB'nin çeşitli kurum ve kuruluşlardan temin etmiş olduğu veri ambarında yer alan bilgilerin de etkin bir şekilde değerlendirilmesi suretiyle, KDV iadelerinin anlık izlenmesine ve raporlanmasına olanak veren bir sistemdir. KDV iade taleplerinin risk denetimini amaçlayan sistem, riski sayısal olarak ölçebilmektedir. Ayrıca sistemi yöneten yetkili kişilerce belirlenecek kriterlere göre de analiz yapabilmektedir. İadelerin risk analizini ve denetimini sağlamak üzere geliştirilmiş bir sistemdir (GİB Faaliyet Raporu, 2021: 116).

Risk odaklı denetim için oluşturulmuş bu sistemde, belirlenen riskli iade talepleri, ilgili personel tarafından da değerlendirildikten sonra gerekli görülenler incelemeye sevk edilmektedirler. Böylece sistem ve GİB personeli tarafından riskli olarak değerlendirilen iade talepleri vergi denetim birimi tarafından daha derinlemesine irdelenecektir. Bunun sonucunda haksız ve yersiz iadenin önüne geçilmiş olunacak hem de risk sisteminin verimli olup olmadığı inceleme sonuçlarına göre analiz edilebilecektir.

#### 3.5.4. KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)

Uygulamada kullanılan bir diğer etkin sistem de KDV iade raporları ile birlikte üretilen makro analiz raporlarıdır. Mükelleflerin iade talebiyle birlikte sundukları bilgi ve belgeler, GİB veri ambarında bulunan bilgiler ile farklı açılardan analiz edilmektedir. Sistemin hazırladığı rapor sonuçları ise iade talebini değerlendirecek ve gerçekleştirecek olan ilgili vergi dairesinin hizmetine sunulmaktadır. Tablo.29’da MAR analizleri yer almaktadır.

**Tablo 29:** Makro Analiz Raporu (MAR) Analizleri

| MAR ANALİZLERİ                                                                                                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MAR-01: Mükellefin İade Tutarlarındaki Dönemsel Değişimlerin Analizi                                                                                                |
| MAR-01/a: Mükellefin Cari Dönemden Önceki 12 Ay İtibariyle Tam İstisna Kapsamında İade Tutarındaki Ani Yükselmelerin Analizi                                        |
| MAR-01/b: Mükellefin Cari Dönemden Önceki 12 Ay İtibariyle Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Kapsamında İade Tutarındaki Ani Yükselmelerin Analizi                  |
| MAR-02: Mükellefin Yüklenilen Vergi/Teslim Hizmet Bedeli Oranının Sektörüne Göre Uyumu                                                                              |
| MAR-02/a: Mükellefin Tam İstisna Kapsamında Beyan Ettiği Yüklenilen KDV Tutarının Teslim Hizmet Bedeline Oranının Sektörüne Göre Uyum Analizi                       |
| MAR-02/b: Mükellefin Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Kapsamında Beyan Ettiği Yüklenilen KDV Tutarının Teslim Hizmet Bedeline Oranının Sektörüne Göre Uyum Analizi |
| MAR-03: Mükellefe Ait Yüklenilen Genel Gider KDV Tutarının Toplam Yüklenilen KDV'ne Oranının Sektörü İle Uyumu                                                      |
| MAR-04: Mükellefin En Yüksek Tutarlı Mal Hizmet Alımı Yaptığı Firmalardaki Değişikliklerinin Analizi                                                                |
| MAR-05: Mükellefin İhracat İstisnası Kapsamında Satışını Yaptığı Mal Cinslerindeki Değişikliklerin Analizi                                                          |
| MAR-06: Mükellefin Alım Yaptığı Firmaların Defter Tutma Usulleri Bakımından Analizi                                                                                 |
| MAR-07: Mükellefin KDV İadesi Kontrol Raporlarında Başarısız Olduğu Segmentlerin Analizi                                                                            |
| MAR-08: Mükellefin İhracat İstisnası Kapsamında Ticaret Yaptığı Ülke Değişikliklerinin Analizi                                                                      |

Kaynak: GİB, KDV İadesi Risk Analizi Sistemi Sunumu

Tablo.29 incelendiğinde, iade talep eden mükelleflerin iade tutarlarının dönemsel değişimlerinden, mükellef tarafından yüklenilen KDV'nin sektöre göre oranına, en çok tutarda mal veya hizmet alışında bulunduğu mükelleflerin durumuna, ihracat yapılan ülkenin durumuna kadar birtakım verimli analizler yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu sistem ile haksız ve yersiz vergi iadelerinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bahsi geçen sistemlerin daha da geliştirilerek daha da verimli sorgulamalar ve analizler eklenerek kapasitesinin artırılması gerekmektedir. Buradaki kritik husus daha çok sorgu ve analiz değil verimli olanların kullanılmasıdır. Aksi takdirde verimsiz sorgu ve analizler hem mükellefleri hem de vergi idaresinin iş yükünü artıracak ve iade sürecinin uzamasına sebebiyet verecektir.

### **3.5.5. İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)**

KDVGUT'nde İTUS için detaylı açıklamalar yer almaktadır. Mevzuat ile belirlenen şartları taşıyan mükelleflere İTUS sertifikası verilmekte ve böylece mükellefler iade taleplerine daha kolay ve daha az maliyete katlanarak ulaşabilmektedirler. Bu bölümde söz konusu şartlara değinilmiş, sistemin getirdiği kolaylıklardan bahsedilmiş ve iade talebinin nasıl yerine getirileceğine yer verilmiştir.

#### **3.5.5.1. Genel Şartlar**

KDVGUT'nde genel şartlar detaylı olarak belirtilmiş olmakla birlikte, sistemden yararlanmak için son üç yıl için belirtilen hususların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar genel itibariyle, faal bir vergi mükellefiyetinin bulunması, yasal defter ve belgelerin gerekli makamlarca talep edilmesi halinde ibraz edilmiş olması, ikiden fazla beyanname vermeme fiili bulunamaması, SMİYB düzenleme veya kullanma dolayısıyla mükellef hakkında olumsuz bir tespit bulunmaması, son iki yıl için tam tasdik sözleşmesi bulunması, vergi borcu bulunmaması, son beş yıl için mükellef hakkında bir rapor varsa bu raporun olumlu olması gerekmektedir. Tebliğde olumlu raporun ne olduğuna ve diğer ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere, genel olarak faal ve olumsuz sicili bulunmayan mükelleflerin yaralanabileceği bir sistem olarak anlaşılmaktadır. Çünkü son üç yıl

içinde mükellefin sicil kaydının bulunması ve faal olması, ilgili makamlara yasal defter ve belgelerin ibrazı ödevinin yerine getirilmiş olması, beyanname bildirim ödevinin düzenli olarak yerine getirilmiş olması, SMİYB düzenleme ve kullanma yönünden olumsuz bir sicil kaydının bulunmaması ayrıca tam tasdik şartının sağlanmış olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu ve benzer hususlar sicil kaydı olan, faaliyetine mutat şekilde devam eden, olumsuz olarak resmi kayıtlarda kaydı olmayan mükelleflerin sahip olacağı özelliklerdir. Tam tasdik şartı ile de YMM gibi yarı resmi olarak nitelendirilebilecek bir makam tarafından da mükellefin durumunun onaylanması şartı getirilmiştir. Yine bu şartların yanında mükellefin ödenecek vadesi geçmiş borcunun bulunmaması ve hakkında olumsuz bir rapor bulunmaması gerektiği şartı belirtilmiştir.

#### **3.5.5.2. Özel Şartlar**

Mükellefler genel şartların yanında faaliyet alanlarına özgü öngörülen özel şartları da taşıdıkları taktirde İTUS sertifikası almaya hak kazanırlar. Söz konusu özel şartlara tebliğde ayrıntılı olarak yer verilmiştir. İade türlerine bağlı olarak ihracat istisnası kapsamındaki iade talepleri, diğer ihracatçıların iade talepleri (hizmet ihracatı yapanlar hariç) ve diğer iade hakkı doğuran işlemler bakımından özel şartlar belirlenmiştir. Mükelleflerin faaliyetlerine bağlı olarak özel şartlar belirlendiğinden ve detay hükümler olduğundan çalışmada yer verilmemiş olup ilgilenenlerin KDVGUT’nde ayrıntılarına erişebileceklerdir.

#### **3.5.5.3. İTUS Sertifikası Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

Söz konusu sertifika kapsamında iade talepleri KDVGUT’nin ilgili bölümlerinde yer alan açıklamalara göre yerine getirilir. Sertifika sahibi mükelleflerce iade miktarının tamamı yerine tebliğde belirlenen sınırı aşan kısmın (%8)’i (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için %4’ü) için teminat verilmektedir. Böylece mükelleflerin teminatlar için katlandıkları finansman yükü azalmaktadır. Belirlenen oranın oldukça düşük olduğu görülmektedir ancak unutulmamalıdır ki genel ve özel şartları sağlayan mükellefler uygulamadan

yararlanabilecektir. Dış ticaret şirketlerine ise yarı oranda teminat gösterme imkanı getirilerek ihracat yapan mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.

Bahsi geçen indirimli teminat iadenin yapıldığı tarihten itibaren altı ay içinde ibraz edilecek YMM raporu ile çözülür. Bu süre içerisinde YMM raporu ibraz edilmezse veya mükellef talep ederse teminat, VİR sonucuna göre çözülür. İTUS sertifikasının iptalini gerektiren bir sebep olmadığı takdirde, sonraki iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasına devam edilecek ve YMM raporunun da yine altı ay içinde ibraz edilmesi istenecektir. KDVGUT’nde İTUS sertifikasının iptaline ilişkin detaylı hükümler yer almakta olup sertifikası iptal eden mükelleflere uygulamadan yararlanamayacakları gerekçesiyle birlikte bildirilmektedir.

Mükelleflerin bazı iade taleplerinde teminat gösterebilecekleri, iade alacaklarını bu şekilde talep edebilecekleri ve bu teminatların ya VİR ya da YMM raporuna göre çözüleceği belirtilmiştir. İTUS ile mükelleflere iade alacak tutarı kadar teminat göstermesi yerine %8 gibi düşük bir oranda teminat göstererek iade alacağına ulaşma imkanı sağlanmaktadır. Bazı sektördeki mükellefler ise % 4 oranında teminat göstereceklerdir. Teminat mektuplarının mükelleflere ciddi finansal yük oluşturduğu düşünüldüğünde, sistemin mükellefler için ciddi bir kolaylık sağladığı aşikardır.

#### **3.5.5.4. İTUS İle İlgili İdare Tarafından Verilen Özelgeler**

İTUS için GİB tarafından verilen özelgelere ek.1’de yer verilmiştir. 21.11.2017 tarihli özeltede, gümrük beyannamesiyle yapılan ihracattan kaynaklı KDV iadesinin mevzuat çerçevesinde mahsuben/nakden iadesi mümkün olduğundan, İTUS sertifikası ile KDV iade talebinde bulunulabileceği gibi ÖTV iade talebi için de kullanılabileceği ifade edilmiştir. 26.02.2020 tarihli özeltede, İTUS sertifikasının özel şartlarından biri ile ilgili bir tereddüde açıklık getirilmeye çalışılmıştır. KDVGUT’nde mükelleflerin İTUS sertifikasına sahip olabilmeleri için maddi duran varlıkları toplamı en az 10.000.000-TL olması gerekmekte ve diğer özel şartlar ile genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebileceği belirtilmiştir. Özel maliyetler hesabında kayıtlı tutarın tek düzen muhasebe planına göre maddi olamayan duran varlık hesabı grubunda bulunması nedeniyle özel şartın sağlanmasında değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir. 24.04.2017 tarihli özeltede, de İTUS

sertifikasına sahip olmak için gerekli özel şartlardan biri hakkında istenen görüşe açıklık getirilmeye çalışılmıştır. 08.12.2014 tarihli özelge ile de adi ortaklığın ortaklarından iki ayrı firmanın mevzuata göre genel ve özel şartları sağlamaları koşuluyla son üç yıl içindeki mükellefiyet şartının adi ortaklık için aranmayacağı görüşü bildirilmiştir.

Bu bölümde yer verilen özelge özetlerinden anlaşılaçağı üzere, İTUS sertifikasına sahip olmak için sıkı sıkıya bağlanmış genel ve özel şartların yerine getirilmesi gerektiğı ifade edilmiştir. Bazı hususlarda da ihlal edilen şartın yeniden sağlanması durumunda, diğer şartlarında hali hazırda bozulmadığı varsayımıyla tekrar uygulamadan yararlanılabileceğı anlaşılmaktadır. Bu da geçici olarak bazı şartları ihlal eden mükelleflerin ihlal ettikleri şartları tekrar sağladığında, uygulamadan yararlanmaya devam edecekleri anlamına gelmekte, mükellefler lehine olumlu düzenlemelerdir.

### **3.5.6. Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS)**

KDVGUT’nde Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS) için detaylı açıklamalar yer almaktadır. Sistemden yararlanabilecek mükelleflere ve HİS ile iade sürecine yer verilmiştir.

#### **3.5.6.1. HİS Uygulaması Kapsamına Girecek Mükellefler**

Mükellefler sistemden yararlanmak istemeleri halinde ve şartları sağlamaları durumunda bağılı oldukları vergi dairesi başkanlığı tarafından HİS sertifikası verilmektedir. Başkanlık bulunmayan illerde ise defterdarlık tarafından bu talepler yerine getirilecektir. Ancak mükelleflerin mevzuat gereğı şartları sağlamaları ve idare tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri ibraz etmeleri gerekmektedir.

Birtakım şartlar bulunmakla birlikte mükelleflerin faal bir sicil kaydının bulunması, son yıldaki KV beyanına göre bilançoda bazı hesaplar için belirlenmiş rakam şartlarını sağlamaları, aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının en az 250 olması gerekmektedir. Mükelleflerin son beş yıl içinde gerekli makamlarca yasal defter ve belgelerin talep edilmesi halinde bu makamlara ibraz edilmiş olması, bir kez haricinde

beyannamelerin zamanında verilmiş olması, SMİYB düzenleme veya kullanma nedeniyle mükellef hakkında olumsuz bir tespit bulunmaması gerekmektedir. Yine sistemden yararlanmak isteyen mükelleflerin özel esaslar kapsamında olmaması, ödenmemiş vergi borcunun bulunmaması gerekmektedir. Özetle sistemden sicil kaydı olumlu, vergi ödevlerini zamanında yerine getiren, belli bir çalışan sayısına erişmiş ve bilançodaki bazı hesaplarda belli büyüklüğe ulaşmış mükellefler yararlanabilecektir. Bu sistemde şartsız, teminatsız ve en önemlisi de iade tutar sınırlaması olmaksızın iade talepleri yerine getirildiğinden Bakanlık belli niteliklere haiz sürekli iade işlemleri olan mükelleflerin sistemden yararlanması öngörmüştür.

Mevzuatta şartların tamamını taşıyan mükelleflere bu sistemden yararlanmaları için sertifika verilmektedir. Bazı şartlar ortak olsa da HİS sertifikası şartlarının İTUS'ne göre daha farklı ve ağır olduğu söylenebilir. HİS uygulamasından yararlanabilecek mükellef sayısı İTUS'ne göre oldukça sınırlıdır. Ancak bu sistemin mükelleflere sağladığı ayrıcalık iade tutarının miktarına bakılmaksızın iadenin koşulsuz yerine getirilmesidir. Teminat vb. bir şart da aranmamaktadır. İTUS'ne göre son üç yıl içinde mükellefiyet kaydı aranırken, bu HİS'nde beş yıldır. Ayrıca bilançoda bazı koşulların sağlanması gerekmekte olup belli bir sayıda çalışan zorunluluğu da bulunmaktadır. Yine İTUS sertifikasında sadece iki adet beyanname vermeme şartı aranırken, HİS'nde ise bu şart sadece bir kez olarak sınırlandırılmıştır. HİS şartlarının İTUS'ne göre daha kapsamlı olduğu söylenebilir. Bazı durumlarda çok büyük ölçekteki mükellefler dahi vergi ödevlerini çeşitli gerekçelerle zamanında yerine getirememekte veya vergi borçlarını tam zamanında ödeyememektedir. Bu şartlar daha çok sayıda mükelleflerin sistemden yararlanması için esnetilebilir. Böylece iade alacağına mükellefler söz konusu sistemlerden yararlanarak daha kısa sürede ve daha az finansman maliyeti ile ulaşabilir. HİS sertifikasına sahip mükelleflerin KDV iade taleplerinin ne şekilde gerçekleştirileceği izleyen bölümde açıklanmıştır.

### **3.5.6.2. HİS Uygulamasına Göre İade Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

Uygulama kapsamında iade talep edecek mükellefler, iade talep dilekçesi ve tebliğde belirtilmiş diğer evraklar ile birlikte iade talebinde bulunacaklardır. Başkaca bir yükümlülükleri bulunmamaktadır. HİS sertifikasına sahip mükelleflerin bu

uygulama kapsamında iade alabilecekleri bir tutar sınırlaması da bulunmamaktadır. Talep tutarına bakılmaksızın mükellefin iade alacağı teminat, VİR veya YMM raporu aranmaksızın yerine getirilir.

Bu uygulama kapsamındaki nakden iade talepleri, KDVRİA kontrol raporunda olumsuzluk bulunmaması halinde beş iş gününde iade yerine getirilmekteyken, olumsuzluk bulunanlar için ise olumsuzluğun ortadan kaldırılması şartıyla işlem yapılmaktadır. Bazı durumlarda mükelleflerce eksiklik giderilmezse vergi dairesince ilgili iade dönemleri incelemeye sevk edilir. Belge eksikliği bulunması durumunda ise mevzuata göre teminat gösterilmemesi halinde HİS sertifikası da iptal edilmektedir. KDVGUT’nde HİS sertifikanın iptaline ilişkin detaylı hükümler yer almakta olup sertifikası iptal edilen mükelleflere uygulamadan yararlanamayacakları gerekçesiyle birlikte bildirilmektedir.

#### **3.5.6.3. HİS Uygulaması İle İlgili İdare Tarafından Verilen Özelge**

HİS için GİB tarafından verilen özelgeye ek.1’de yer verilmiştir. 22.02.2018 tarihli özelgede özetle, bir üretim işletmesinin bir bütün halinde kısmi bölünme suretiyle devredildiği, sahibi oldukları sertifikanın devir alacak şirketin tüm şartlara haiz olduğu belirtilerek HİS sertifikası ile KDV iade işlemlerinde kullanıp kullanamayacağı sorulmuş ancak şirketin kısmi bölünme ile ayrıldığı, yeni kurulan şirketin ise devraldığı eski şirkete ait olan HİS sertifikasını kullanamayacağı ifade edilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, devir alacak şirketin tüm şartları taşımasına rağmen bölünerek ayrılan bir şirketin eskiden almış olduğu sertifikanın iade taleplerinde kullanılamayacağıdır. Her ne kadar şartları taşıdığı ifade edilmişse de her mükellefin uygulamadan yararlanmak için şirket adına başvuru yapması ve gerekli şartları taşıyor ise tüzel kişiliğine haiz bir sertifika temin etmesi gerekmektedir. Özelge ile de uygulamanın sıkı şekil şartlarına bağlandığı ve özellikle HİS için özel birtakım gerekliliklerin de sağlanması gerektiği anlaşılmaktadır.

### **3.6. İNDİRİMLİ ORAN KDV İADE UYGULAMASINDAKİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Çalışmanın esas oluşturulma amacına hizmet edecek olan bu bölümde indirimli orana tabi teslimlere ilişkin bazı özellikli durumlara, uygulamadaki sorunlara ve çözüm önerilerine değinilmiştir.

#### **3.6.1. Dupleks, Bahçeli, İkiz vb. Konutların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı**

İndirimli KDV'ne tabi konut teslimlerinde esas itibariyle en yaygın karşılaşılan sorunlardan biri uygulanacak KDV oranının tespiti. Eski mevzuat düzenlemelerine göre uygulanacak KDV oranının tespiti oldukça karmaşıklığa sebebiyet vermiştir. Son düzenlemeler ile nispeten daha anlaşılır ve sade hale getirilmiştir. Böylece teslim tabi konuta uygulanacak KDV oranı daha kolay tespit edilecektir.

Bazı istisnai durumlar hariç genel olarak teslim edilecek konutun net alanına göre KDV oranı belirlenmektedir. Daire dışındaki dupleks, bahçeli, ikiz vb. konutların teslimine ilişkin olarak idare tarafından verilen özelgeler eski tarihli de olsa uygulanacak KDV oranı için vurgulanan her bir bağımsız bölüm için net kullanım alanı olmaktadır. Her bir bağımsız bölüm alanının da ayrı ayrı mı yoksa birlikte mi kullanılıp kullanılamayacağı önemli bir husustur. Net kullanım alanı vurgulanmakta, konutun büyüklüğüne göre teslim tarihindeki yürürlükte olan KDV oranının uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan üzerinde kullanılabilir konut bulunmayan arsa ve arazi teslimlerinde ise ilgili KDV oranının uygulanacağı tabiidir. Ancak konut bulunması durumunda ise arsanın konuttan ayrıştırılmaksızın birlikte değerlendirileceği belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak idare tarafından verilen 6.04.2000, 21.07.2014 ve 2.03.2015 tarihli özelgelere ek.1'de yer verilmiştir. Söz konusu özelgelerde yer alan ifadelerdeki ortak husus özetle, dupleks, bahçeli, ikiz vb. konutların teslimine ilişkin uygulanacak KDV oranı için her bir kullanıma uygun bağımsız bölüm için net kullanım alanının tespiti ve KDV oranının ise her bir bağımsızın net kullanım alanına göre uygulanmasıdır. Net kullanım m2 alanı ise başlı başına irdelenmesi gereken geniş bir konu olduğundan, ne şekilde hesaplanacağına, uygulamadaki karşılaşılan sorunlara

izleyen bölümlerde yer detaylı yer verilmiştir.

### **3.6.2. Prefabrik Konut ve Devre Mülk Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı**

İnşaat sektörü teknoloji ile sürekli gelişmekte konut çeşitleri de gün geçtikçe daha da genişlemektedir. Konvansiyonel yapılardan git gide uzaklaşmakta, bazı konutlarda modern, imal ve inşa süreci daha kolay yapı türleri tercih edilmektedir. Prefabrik yapı, bungalov, çelik konstrüksiyon vb. yapılar bunlara örnek gösterilebilir. Talebe bağlı olarak da sektörde konut imal yöntemlerinin genişlediği gözlemlenmektedir.

Tüm yapı parçaları fabrikasyon olarak üretilen, üretimi betonarme binalara göre daha uygun maliyetli olan ve inşası için temel kazılması gerekmeyen yapılar prefabrik yapı olarak anılmaktadır. Barınma ihtiyacını karşılamak üzere üretilen ve kullanılan bu yapı türünü idare, ruhsata tabi olup olmaması veya demonte olup olmamasına göre ayrıca değerlendirmiştir. İdare tarafından verilen özgelelerde konut olarak kullanılmak üzere imal edilen prefabrik konutun ruhsatı var ise ilgili indirimli KDV oranına tabi olacağı, eğer ruhsatı yok ise genel orana tabi olması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca demonte halde teslim ediliyorsa konut olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından yine genel KDV oranına tabi olacağı anlaşılmaktadır.

27.08.2013 tarihli özelge ile bir mükellefin prefabrik konuta ilişkin olarak yönelttiği izahat talebine idare kapsamlı olarak cevap vermiştir. Ancak hayatın akışı içinde genel olarak bu tarz yapıların hali hazırda imarı olmayan yerlerde kullanılmak üzere satın alındığı bilinmektedir. İmar planı dahilinde olmayan genel olarak kırsal bölgelerde yerle temas etmeksizin prefabrik, konteyner, tiny house vb. basit yapılar kullanılmaktadır. Gerektiği durumda kolayca sökülüp tekrar başka bir yere nakli ve kurulumu kolay olduğundan sıkça tercih edilmektedir. Bu nedenle genel olarak ruhsatsız konut olarak kullanılan bu basit yapıların tesliminde konutta uygulanan indirimli KDV oranı yerine genel oranda KDV uygulanacağı aşıkardır. Ancak ruhsat alınarak bu yapıların konut olarak kullanılması durumunda ise indirimli KDV'ne tabi olacağı açıktır.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 57. maddesinde devre mülk hakkı, mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak tanımlanmıştır. İdare tarafından verilen verilen 28.08.2013 ve 5.01.2018 tarihli özelgelere ek.1'de yer verilmiş olup özelerde özetle m2 büyüklüğüne göre mevzuatta karşılığı olan KDV oranı uygulanmak suretiyle teslimin gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Devre mülk hakkının sadece konut olarak kullanılmak üzere inşa edilen taşınmazlar için kullanıldığını, tesliminin konut tesliminden bir farkı olmadığı belirtilmiştir. Bu itibarla devre mülklerin konut olarak kullanılabilen taşınmazlar olduğundan bahisle konut teslimi için belirlenmiş ilgili KDV oranının uygulanması gerekmektedir.

### **3.6.3. Tapu Kayıtları ile Fiili Kullanım Amacı Farklı Olan Taşınmazların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı**

Taşınmazların tapu kayıtlarındaki niteliği ile fiili olarak kullanımı farklı olabilmektedir. Tapu kayıtlarında konut olarak yer almakla birlikte, fiiliyatta işyeri olarak kullanılabilecek veya tam tersi durumda olan taşınmazların tesliminde uygulanacak KDV de ayrı bir ihtilaf konusudur.

Söz konusu taşınmazların tesliminde uygulanacak KDV oranının tespiti için vergi uygulamalarında gerçek mahiyet esas olduğundan gerekli tespitlerin yapılması ve uygulanacak KDV oranının net bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü gerçekte rezidans, plaza, ofis vb. olarak inşa edilen ve tapu kayıtlarında işyeri olarak yer alan bazı bağımsız bölümlerin konut olarak, yine tapu kayıtlarında niteliği konut olmakla birlikte bazı taşınmazların gerçekte işyeri, ofis vb. amaçlarla kullanıldığı karşılaşılan bir durumdur. Bu durum genelde işyeri, ofis vb. taşınmazların konut olarak tesliminde ortaya çıkmaktadır. Çünkü konut teslimindeki KDV oranı, işyeri, ofis vb. taşınmaz teslimindeki KDV oranına göre daha düşüktür. Bu nedenle art niyetli mükellefler tarafından bu yola başvurulmakta, hem taşınmazın tesliminde daha düşük KDV hesaplanmakta hem de haksız vergi iadesi talep edilmektedir.

Konuya ilişkin olarak vergi idaresi tarafından verilen 21.08.2013, 8.09.2015, 27.08.2013 ve 25.06.2018 tarihli özeler ek.1'de yer almaktadır. Söz konusu

özelgelerden hareketle, teslim tabi taşınmazın KDV oranının tespitinde tapu kayıtlarındaki ve yapı ruhsatlarındaki resmi niteliğinin yanında fiili olarak ne amaçla kullanıldığının tespiti de gerekmekte ve KDV oranının fiili duruma göre belirlenmesi gerekmektedir. Böylece salt tapu ve diğer resmi kayıtlara bağlı kalınmayacak ayrıca teslim tabi taşınmazın fiili durumu da net bir şekilde tespit edilerek doğru KDV oranı uygulanacak ve olası haksız vergi iadelerinin önüne geçilmiş olacaktır. Bu konuya iadeyi gerçekleştirecek vergi idaresi, iade talebinin vergi incelemesine tabi olması durumunda ise vergi inceleme elemanları tarafından titizlikle dikkat edilmesi gerekmektedir.

#### **3.6.4. İmar Barışı ile Niteliği Ofis veya İşyeri Olan Taşınmazların Konuta Dönüştürülmek Suretiyle Teslimindeki Uygulanacak KDV Oranı**

Zaman zaman yürürlüğe konan imar affı, imar barışı olarak adlandırılan kanunlar ile yapı ruhsatı bulunmayan veya yapı ruhsatı bulunmakla birlikte yapı kullanma izin belgesi bulunmayan yapılar (gerçek hayatta kaçak olarak tabir edilen) için bazı imkanlar sağlanabilmektedir. Tartışmalara çokça konu olan bu gibi düzenlemeler ile taşınmaz maliklerine yapı kayıt belgesi, yapı kullanma belgesi vb. belgeler verilmekte, bu belgeler ile ruhsatsız, kaçak taşınmazlar kayıt altına alınmakta, bu yapılar için ayrıca tapu düzenlenebilmekte, hatta su, elektrik vb. aboneliklere başvuru imkanı sağlanmaktadır.

Vatandaşlara bir nevi kolaylık sağladığı ileri sürülen bu düzenlemeler suistimale açıktır. Normal şartlarda yapı ruhsatı, yapı kullanma izin belgesi bulunmayan bir taşınmaz kullanılamamakta, elektrik, su vb. abonelikler temin edilmemektedir. Bu yapılar imar barışı ile kullanılabilir hale gelmektedir.

İşyeri, ofis vb. şeklindeki yapılar için dahi düzenlemeden yararlanılmak suretiyle inşalarından farklı amaçla kullanılmak üzere niteliği değiştirilmekte ve satışa konu edilebilmektedir. Taşınmaz teslimlerindeki KDV oran farklılıkları taşınmazların satış fiyatını etkilediğinden imar affı ile işyeri niteliğindeki taşınmazların konut olarak bildirildiği ve tesliminde konutlara ilişkin daha düşük oranda KDV uygulanması amaçlanarak satış fiyatı daha cazip hale getirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca indirilmiş KDV uygulanarak teslimi gerçekleştirildiğinden haksız vergi iadesi talep edilmektedir.

Ancak VUK’nda yer alan hüküm gereğince vergilendirmede gerçek mahiyetin esas olduğu göz önünde bulundurulduğunda taşınmazın fiili olarak ne amaçla kullanılmak üzere teslim edileceği önem arz etmektedir. İmar affından yararlanan taşınmazın bildirildiği niteliğinin göz ardı edilerek gerçek kullanım amacı ve niteliği tespit edilmek suretiyle tesliminde uygulanacak KDV oranı belirlenmelidir.

İdare de konuya ilişkin olarak görüşünü ek.1’de yer verilen 19.06.2020 tarihli özeldede açıkça belirtmiştir. Vergi idaresi, işyeri ve ofis olarak ruhsat alınarak inşa edilen taşınmazların imar barışı ile konut olarak bildirilip resmi kayıtların dönüştürülmesinin o taşınmazların ofis veya işyeri olarak kullanılmasına engel olmayacağı, bu nedenle konut olarak bildirilmiş olsa da söz konusu taşınmazların konut olarak değil işyeri olarak satılabileceğini ifade etmektedir. Konut olarak bildirilen ofis, işyeri vb. taşınmazların alıcılar tarafından da bu amaçla kullanabileceği ve genel oranda KDV uygulanması gerektiğini belirtmiştir. İdare tarafından yine vurgulanan gerçek mahiyet ve resmi kayıtların yanında taşınmazın teslim anındaki fiili olarak kullanım durumunun sağlıklı tespittir. Elbette ki gündelik hayatta bir taşınmazın satışı gerçekleştirildikten sonra mahiyeti ve kullanım amacı değiştirilebilir. Ancak teslim tabi konutun teslim işlemi esnasındaki gerçek kullanım durumu esastır. Burada alıcının taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkını ne şekilde gerçekleştireceği mühim olandır. Bu itibarla vergi idaresi ve vergi uygulayıcıları bu hususlara dikkat ederek vergisel işlemleri doğru ve eksiksiz yerine getirmelidir.

### **3.6.5. Teslime Tabi Konutun Net Alan Sorunu**

Bu konu indirimli KDV’ne tabi konut teslimindeki en büyük sorunlardan biri olarak vergi uygulama tarihine geçmiştir. Çalışmanın önceki bölümlerinde konuya değinilmiş olsa da burada daha da detay verilmiştir. Ancak Danıştay 4. Dairesi’nin 11.05.2017 tarih 2014/4835 esas ve 2017/2170 sayılı kararıyla, konutların tesliminde uygulanacak KDV oranına ve bu konutların indirimli orana tabi olarak teslimine ilişkin KDV iadesindeki net alan sorununa yönelik bir karar alınmış ve ihtilaflı net alan sorunu çözüme kavuşmuştur.

Danıştay, KDVGUT’nde yer alan net alan hesabı ile ilgili bölümü esasa tesir edecek şekilde iptal etmiştir. Net alan hesaplamasının KDVGUT’nde yer alan

hükümlere göre değil, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre hesaplanacağı kararına varmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, KDV oranlarının belirlendiği kararnamede mal ve hizmetlerin içeriğini belirlemeye yetkilidir. Danıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın KDVGUT'nde net alana ilişkin belirlemelerini diğer başka bir bakanlığın alanına giren bir husus hakkında yetkisini aştığı ve ilgili bakanlığın mevzuat belirlemelerine göre birtakım çelişkiler olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Ancak Danıştay tarafından verilen bu karar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın uzmanlık alanı olmayan bir konu hakkında geniş çerçevede belirlemiş olduğu hükümler ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından ortaya konan hükümler arasındaki uyumsuzluk giderilmiş hem de konu hakkında uzmanlık alanı bulunan bakanlık tarafından net alana ilişkin belirlenmiş mevzuat hükümlerinin uygulanacağı açıkça ifade edilmiştir. Böylece soruna kolay ve basit bir çözüm üretilmiştir.

Değişiklik öncesinde KDVGUT'nin, III. Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B. Oran alt bölümünde yer verilen düzenlemenin 2.1.3. Net alan başlıklı bölümündeki düzenlemelere göre işlem tesis edilmektedir. Hali hazırda ise Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği hükümleri uygulanmaktadır. Söz konusu yönetmelik 194 sayılı İmar Kanunu hükümlerine dayanılarak hazırlanmış olup yapı düzenine ait tanımlar başlıklı 16. maddesinin 41. bendinde ise net alan hesaplanmasına ilişkin detaylı hükümler bulunmaktadır. Net alana ilişkin hesaplamalara hangi unsurların dahil edilip edilmeyeceği ve farklılıklarının karşılaştırılabilmesi için ek.4'te her iki düzenlemeye ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

Mezkur Yönetmeliğin 42. bendinde eklenti net alanı tanımına yer verilmiş olup 43. bendinde, bağımsız bölümün toplam net alanının, bağımsız bölüm net alanı ile bağımsız bölüme ait eklentilerin net alanlarının toplamı olduğu şeklinde tanımlanmıştır. Esas itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından net alan hesabına bazı hususların dahil edilmesi gerektiği belirtilirken, Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre ise net alan hesabına benzer hususların dahil edilmeyeceği belirtilmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı net alan hesabına göre daha çok husus hesaplamaya dahil edilmekte ve konutun net alanı artmış olmaktadır. Bu durum konutun net alanının artışıyla birlikte tesliminde uygulanacak KDV oranı artışına sebebiyet vermiştir.

KDVGUT’nde yer alan ve yukarıda açıklanan bu düzenlemelere yönelik olarak verilen Danıştay 4. Dairesi’nin 10.12.2014 tarih ve E:2014/4835 esas nolu kararında net alan hesabına ilişkin yürütmeyi durdurma gerekçesi detaylı olarak incelenebilir. Danıştay tarafından verilen bu karar ile KDVGUT’nde yer alan ilgili bölümün esastan iptaline karar verilmiş, net alan hesabının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’ne göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Danıştay’ın yürütmeyi durdurma kararı sonrasında, konut teslimindeki net alan hesaplama sorununa çözüm getirmek için Danıştay’ın esasa ilişkin kararını beklemeden, net alan hesaplamasının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğine göre yapılması gerektiğine ilişkin bir genel yazı yayımlamış ve uygulamaya bu şekilde başlanmıştır. Bahsi geçen Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 19.09.2018 tarih ve 84958988-130[5473-177]-E.120004 sayılı Genel Yazısı ek.5’te yer almakta olup bu yazı ile uygulamadaki belirsizlik giderilmiş olup söz konusu yazıda, 01.05.2014 tarihinden itibaren yapılan konut teslimlerinde net alan hesabının tespitinde Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği hükümlerinin dikkate alınması gerektiği bildirilmiştir. Yine aynı yazıda, KDVGUT’nin (III/B-3.1.3.1) bölümündeki “Örnek 2” ile ilgili olarak, Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve YD İtiraz No: 2015/5 sayılı Kararı gereğince “Örnek 2”nin uygulanmasına devam edileceği açıklanmıştır.

Söz konusu KDVGUT’nde yer alan Örnek 2’de, 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki bir konutun inşasına yönelik olarak yapılan harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri (akaryakıt, büro malzemeleri, reklam, komisyon, temizlik malzemeleri ve benzeri) ve ATİK’lerden işleme isabet eden paya ilişkin olarak yüklenilen KDV, işlemin bünyesine giren vergiler kapsamında değerlendirilecektir. 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir. Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergola, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir. Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre

duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

Teslim edilecek konutun net alanının hesaplanması, teslimde uygulanacak KDV oranı açısından önemi büyüktür. Son mevzuat değişikliklerinde dahi net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında konutlar için indirilmiş KDV oranı uygulaması devam etmektedir. Bu nedenle net alanın hesaplanmasında ilgili mevzuat hükümlerine titizlikle riayet edilmelidir. Net alan hesabında tereddüt hasıl olması halinde gerekli makamlardan konu ile ilgili teknik bilgi talep edilebilir. Böylece konut teslimlerinde doğru KDV oranı uygulanarak olası hazine zararının ve yersiz KDV iadelerinin önüne geçilmiş olunacaktır.

#### **3.6.6. İnşaatı Tamamlanmamış veya Fiilen Teslim Edilmemiş Konutların Durumu**

Ticari hayatta henüz inşaatı tamamlanmadan proje aşamasında (topraktan, maketten vb.) veya yapı kullanma izin belgesi alınmadan kat irtifakı ile konut satışı gerçekleştirilebilmektedir. Müteahhit firmalarca söz konusu satışlar için bir miktar ödeme tahsil edilmesi avans niteliğinde olsa da tahsil edilen tutar için fatura düzenlenmesi durumunda KDVK uyarınca vergiyi doğrudan olay gerçekleştiğinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Faturada ise o tarihte geçerli olan KDV oranı uygulanarak hesaplama yapılacaktır. Ayrıca fatura tarihi ile konutun teslim tarihi arasında KDV oranında bir değişiklik olduğu takdirde faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı geçerli olacak ve düzeltme yapılmayacaktır.

Bu konutların tesliminde fiili teslim şartı öngörülmüş ve iade talep edilecek dönemin belirlenmesi için önemlidir. Vergi idaresi tarafından ise indirimli orana tabi konut teslimlerinde, faturanın düzenlediği tarih ile fiilen konutların teslim edildiği tarihlerin uyuşup uyuşmadığı, fiilen teslim söz konusu olmamasına rağmen fatura düzenlemek suretiyle iade talep edilip edilmediği kontrol edilmelidir. Fiili teslim tarihinin saptanması amacıyla, elektrik, su, doğalgaz idarelerinden abonelik tesis tarihlerinin istenmesi, konutları satın alan şahısların bilgisine başvurulması faydalı olacaktır. Ayrıca tapu işlem tarihleri de dikkate alınmalıdır.

İdare konuya ilişkin görüşünü ek.1’de yer verilen özelgeler ile açıkça belirtmiştir. 30.10.2011 ve 19.08.2020 tarihli özelgelerde konut teslimine ilişkin çok kritik bir husus ifade edilmiştir. Konutun iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesi ile konut tesliminin gerçekleşmiş olacağı vurgulanmıştır. Bir diğer husus ise konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi durumunda fatura tarihindeki KDV oranına göre faturada KDV hesaplanması gerektiği ve teslim tarihindeki KDV oranı ile bir farklılık olması durumunda herhangi bir düzeltme yapılmayacağıdır. Esas itibarıyla konutun yapım süreci tamamlanmadan proje, inşa aşamasında satışında henüz alıcının konut üzerinde iktisadi bir tasarruf hakkından bahsedilemeyeceğinden teslim gerçekleşmeyecek, vergiyi doğuran olay da bulunmadığından KDV hesaplanmayacaktır. Ancak özelgelerde de belirtildiği üzere vergiyi doğuran bir hadisenin cereyan etmesi durumunda ise örneğin fatura düzenlenmesi gibi bu durumda ise söz konusu faturada, fatura tarihindeki orana bağlı olarak KDV hesaplanacaktır. Sonrasında inşası tamamlanan konutun gerçek anlamda alıcıya tesliminin gerçekleşmesi durumunda ise düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

08.07.2019 tarihli özelgede ise bir şirkete ait henüz tamamlanmamış bir inşaatın başka bir şirkete satışı suretiyle devredilmesinin konut teslimi sayılmayacağı ve indirimli oran kapsamında değil genel orana tabi olacağı belirtilmiştir. Yine bu izahat istenen olayda da gerçek anlamda fiili tüketiciye iktisadi bir tasarruf hakkının devrinden bahsedilemeyeceğinden indirimli KDV oranına tabi bir teslim gerçekleşmeyeceği, ticari anlamda bir teslim bulunduğundan genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanması gerektiği bildirilmiştir.

### **3.6.7. Ankastre, Mobilya vb. Eşyaların Teslimi Dolayısıyla Yüklenilen KDV’nin İade Edilip Edilemeyeceği Sorunu**

İndirilmiş KDV’ne tabi işlemlere ilişkin iade tutarının hesaplanmasında yüklenim listesine sırasıyla hangi hususların dahil olacağı çalışmanın önceki bölümünde açıklanmıştır. İndirilmiş KDV’ne tabi konutların ankastre ürünlerle veya mobilyalı olarak tesliminden kaynaklı iade taleplerinde, buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, perde, avize, vestiyer, televizyon vb. eşyalar konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenti) mahiyette

olduğundan, konut tesliminden bağımsız olarak değerlendirilecektir. Bu nedenle söz konusu eşyaların teslimi için tabi oldukları KDV oranı uygulanacaktır. Teslim edilecek konut için fatura düzenlendiği esnada bahsi geçen bu eşyaların tabi oldukları KDV oranı farklı olduğundan matrahları ayrıca belirtilecek ve KDV faturada ayrıca gösterilecektir. Bahsi geçen eşyanın cinsi, KDV matrahı, KDV tutarı faturada ayrıca gösterilmek suretiyle fatura tanzim edilecektir. Söz konusu eşyaların alışında ödenen KDV ise indirim konusu yapılacak ancak yüklenilen KDV listesinde yer almayacak ve iade hesabına dahil edilemeyecektir. Konuya ilişkin vergi idaresi tarafından verilen özelgeler ek.1’de yer almaktadır.

Mevzuata göre, ankastre vb. eşyaların konut ile teslimi mümkün olup bu eşya için yüklenilen KDV’nin iadesi mümkün olmazken, 28.07.2015 tarihli özelgede kombinin konutun bir bütünleyici parçası olduğundan bahisle konuttan ayrı olarak tesliminin mümkün olamayacağı ve yüklenilen KDV’nin iade alınabileceği belirtilmiştir. Kombi de esasen ankastre eşyalar gibi sökülüp takılabilen bir eşya olmakla birlikte bu işlem ankastre eşyalar kadar kolay değil ve mutad hale gelmemiştir. Klima da esasen benzer şekilde sökülüp takılabilen bir eşya olmakla birlikte sökülüp takılması zahmetli ve maliyetli olduğundan ankastre eşyalar gibi değerlendirilmemektedir. Tüketiciler ankastre eşyaları daha rahat söküp başka bir yerde kullanabileceğinden idare görüşünü bu şekilde belirtmiştir. 08.02.2012 ve 07.04.2014 tarihli özelgelerde ise idare görüşünü açıkça belirtmiş olup konuttan ayrı olarak inşa edilip eklenti mahiyetinde olanların konut tesliminden ayrı olarak teslime tabi olduğu ve ayrıca KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Özelgelerde ortak ifade edilen husus sökülüp taşınarak, tekrar kurulum kullanılabilen ve konutun mütemmimi (bütünleyici parça) olmayan yani eklenti mahiyetinde olan eşyaların alışındaki ödenen KDV’nin yüklenim hesabına dahil edilemeyeceği, indirim konusu yapılabileceği bu sebeple de iade tutarının tespitinde dikkate alınmaması gerektiğidir. Bu konuda mevzuat hükümleri ve idarenin görüşü çok açık olsa da uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlardan biri olup konut teslimini gerçekleştirecek müteahhit mükelleflerin konu hakkında özen göstermesi ve mevzuat hükümlerine riayet etmeleri gerekmektedir. Vergi idaresinde görevli personelin de yüklenim listesinde ankastre, mobilya vb. eşyaların alış faturası bulunup bulunmadığının tespitini yapması gerekmektedir. Konut sahibi kişilerce sökülüp

taşınabilecek (eklenti) mahiyette olan eşyaların konut tesliminden bağımsız ayrı bir teslim olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu ürünler için dikkate alınan KDV oranı kontrol edilmeli, mükellefler tarafından bu ürünler için de konut teslimlerinde geçerli olan indirimli oranın kullanılması yoluyla eksik KDV hesabı ve beyanı olup olmadığı araştırılmalıdır.

### **3.6.8. Konutlara Ait Ortak Kullanım Alanları İçin Yapılan Harcamalar Dolayısıyla Yüklenilen KDV'nin İadesi Sorunu**

İndirimli KDV'ne tabi konut teslimleri ile ilgili iade taleplerinde, mükellefler yaptıkları harcamalara istinaden KDV yüklenmektedirler. İndirimli KDV'ne tabi konutun inşası ve yapımı için yapılan harcamalar nedeniyle mevzuatın izin verdiği yüklenilebilecek KDV tutarları iade hesabına dahil edilebilecek, konutun inşası için yapılan fakat zorunlu olmayan harcamalar ve mevzuatın belirlediği yüklenilemeyecek KDV'ler ise iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Konutların ortak kullanımlarına ait olan bazı bölümler için iadesi talep edilebilecek KDV büyük bir sorun olarak uygulamada yer almaktadır. Çünkü reel olarak bir harcama yapılmış KDV ödenmiş ancak iade talebi mevzuata göre kabul edilmemektedir. Konut projelerindeki sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, havuz, pergola, kamelya, spor alanı, alışveriş merkezi, çevre düzenlemesi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV mevzuat hükümlerine göre iade hesabına dahil edilmeyecektir. Ancak yine mevzuat hükümlerinin izin verdiği ölçüde arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi mümkündür. Mükellefler ve vergi idaresi tarafından KDV iadelerinde bu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Konu hakkında idare tarafından verilmiş olan birçok özelge bulunmakta olup 4.01.2017, 4.03.2019 ve 12.08.2020 tarihli özelgelere ek.1'de yer verilmiştir. Ek.1'de yer alan özelgelerden anlaşılabacağı üzere, teslim edilecek konut ile birlikte ortak olarak kullanılacak olan bazı alanlara ilişkin yapılan zorunlu harcamalar için ödenen KDV'nin iade hesabına dahil edilebileceği, ancak konutların yapımı için zorunlu

olmayan harcamalar için yüklenilen KDV'nin ise iade hesabına dahil edilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak buradaki sorun hangi harcamaların zorunlu ve konut ile birlikte kullanılacak ortak alan olup olmadığı, hangi harcamaların iade hesabına dahil ediliş edilemeyeceğidir. Örneğı; kapalı otopark, depo, sığınak gibi alanların konutlar ile birlikte teslim tabi ortak alanlar olduğı ve harcamaları için ödenen KDV'lerin iade alınabileceğı, ancak çevre ve peyzaj düzenlemesi, spor alanları, toplantı yerleri gibi alanlar için yapılan harcamalar için ödenen KDV'nin ise iade talep edilemeyeceğı ifade edilmiştir. Bakıldığında modern bazı konutların havuz, spor alanları, bahçe ve çevre düzenlemeleri yapılarak teslim edildiğı bilinmektedir. Aslında hepsi birer ortak alan olup konutlarla birlikte teslim edilmekte ve konutları satın alan kişilerin kullanıma sunulmaktadır.

KDVGUT'nde yer alan ve ortak kullanıma ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş alanlara ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin ortak alanlara ilişkin 11.05.2017 tarih ve E:2014/4835 K:2017/2170 sayılı kararına ek.6'da yer verilmiştir (Danıştay Resmi Websitesi, Erişim Tarihi: 10.05.2023).

Karardan anlaşılacağı üzere, konutun yapımı için zorunlu olmayan ortak alanlara ilişkin harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin de iade edilmesi gerektiğı belirtilmiştir. Her ne kadar ortak alanların bir kısmı için yüklenilen KDV tutarlarının iadesinin mümkün olamayacağı mevzuat hükümlerince ve idare tarafından verilen özgelgelerle açıkça belirtilmişse de bazı büyük sosyal konut, site benzeri konut projelerinde sosyal yaşam alanları konutlar ile birlikte inşa edilmekte ve o konutlarda barınan insanların ortak ve sosyal ihtiyaçlarını giderecekleri alanların inşası ilgili mevzuat çerçevesinde de hali hazırda zorunludur. Tüketiciler, son yıllarda ortak yaşam alanları olan site vb. konutlara özellikle yönelmektedirler. Müteahhitler de ortak yaşam alanlarına neredeyse inşaat maliyeti kadar ayrıca harcama yapmakta ve KDV ödeyerek yüklenimde bulunmaktadır. Bu gibi ortak ve sosyal ihtiyaçların giderilmesi için yapılan harcamalar için yüklenilen KDV'nin iadesi konusunda esneklik sağlanması adına düzenlemeler yapılabilir. Danıştay 4. Dairesi'nin yukarıda yer verilen kararı da bu yöndedir. Böylece indirimli orana tabi teslim ve hizmetleri bulunan mükelleflerin iade talep edebileceğı tutar daha da artmış olacak ve üzerlerindeki KDV yükü azaltılmış olacaktır. Zira konut teslimlerinde genel oran geçerli olması durumunda müteahhit mükellefler genel oranda yüklendikleri KDV'ni

genel esaslara göre teslimde hesapladıkları KDV'nden indirecekler ve aradaki fark KDV tutarını ödeyeceklerdir. Bu nedenle konutlarla birlikte inşa edilen bazı ortak alanlara ilişkin yapılan harcamalar için ödenen KDV'nin iade talep edilmesinin mevzuata göre engellenmesi müteahhit mükelleflerin aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Bu durum da mükellefleri adeta cezalandırmakta ve üzerlerinde bir KDV yükü oluşturmaktadır.

### **3.6.9. Stokta Kalan Konutların Mükellefin Kendisine, İlişkili Kişi ve/veya Şirketlere Satış İşlemi Sonucu İade Talebi Sorunu**

Müteahhit mükellefler tarafından inşa edilen konutların tamamı aynı dönemde satılamamakta ve stoklarında kalmaktadır. Stoklarda yer alan konutlar ile ilgili olarak yüklenilen vergiler ancak bu konutların satılması durumunda talep edilebilecektir. Söz konusu KDV tutarları konutların satış ve teslim işleminin yapıldığı döneme ait iade hesaplamasına dahil edilebilecektir. Uygulamada bazı mükellefler tarafından iade talep edebilmek için stokta kalan konutları kendilerine veya muvazaalı şekilde ilişkili kişi/kurumlara satış faturası düzenlemek suretiyle stoklardan çıkış yaptıkları karşılaşılan bir durumdur.

Stokta kalan konutlara ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.12.2018 tarih ve E.161421 sayılı yazısına ek.7'de yer verilmiştir. Yazıda özetle, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutların nihai tüketim amaçlı olmayan bahse konu teslimleriyle ilgili KDV iade taleplerinin vergi daireleri tarafından değerlendirilmesi sırasında bu hususa dikkat edilmesi ve bu kapsamda bulunan konutlara ilişkin yüklenim KDV'nin iade hesabına dahil edilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Yazıda özetle, nihai tüketiciye satışı yapılmayan konutlar için mükelleflerce iade talep edilen KDV'nin iade işlemlerinin yerine getirilmemesi gerektiği ifade edilmiştir. Burada vurgulanan husus nihai tüketiciye satılamayıp da stokta kalan ve muvazaalı olarak satışı gerçekleştirilen konutlara ilişkindir. Vergi dairelerine de bu husus hakkında dikkat edilmesi gerektiği bildirilmiştir.

Teslim ve iktisadi tasarrufa ilişkin idare tarafından verilmiş olan 30.10.2011 tarihli özelgeye ek.1'de yer verilmiştir. Söz konusu özelgede vurgulanan husus, nihai tüketim amaçlı teslimidir. Bu teslimin ise iktisadi tasarruf hakkının gerçek ve nihai

alıcıya devri ile mümkün olduğu ifade edilmektedir. İhtilafa sebebiyet veren husus ise nihai tüketim amaçlı teslimin mevzuatta açıkça yer almaması ve tebliğdeki son zamanlarda yapılan bir düzenleme ile tereddüde mahal verilmesidir. Söz konusu tebliğ düzenlemelerine, Sayıştay'ın bu konudaki görüşüne, konu ile ilgili açıklamalara ve çözüm önerilerine değinilmiştir.

2017 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Sayıştay Denetim Raporu'nda konuya ilişkin olarak detaylı ve uzun açıklamalara yer verilmiş olup ek.8'de bulunmaktadır (GİB 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, 2018: 28-32). Söz konusu raporun ilgili bölümünde özetle, konuya ilişkin olarak nihai tüketim amaçlı olmayan tüzel kişiliğin kedisine, ortaklarına veya muvazaalı olarak gerçekleştirilen konut teslimlerde iade taleplerinin yerine getirilmemesi gerektiği ve bu konuda düzenleme yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bazı yargı kararlarında ise idare aleyhine kararlar da bulunmaktadır. Söz konusu kararlarda nihai tüketim amaçlı teslim şartının kanunda açıkça yer almadığı ileri sürülmektedir. KDVGUT'nin III/B-3.4.9. bölümünde yer alan mevzuat düzenlemelerine çalışmada daha önce yer verilmiştir. KDVGUT'nin söz konusu bölümündeki açıklamalardan, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlarda, herhangi bir belge aranmadan KDV iadesi yapılacağı gibi bir durum anlaşılmamalıdır. Söz konusu bu durum ile ilgili 76 No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde; "Gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir. Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir." açıklaması yapılmıştır. Sirkülerde açık bir şekilde tapuda devir işleminden önce dahi teslim gerçekleşmesi ve konutun sahibinin fiilen kullanma imkanına sahip olmasının iktisap tarihinin tespitinde belirleyici olduğu özellikle vurgulanmış ve böylece nihai tüketim amaçlı teslim açıkça burada belirtilmiş olmaktadır. Yine fiili kullanım ibaresine de özellikle yer verilmiştir. Mezkur Tebliğdeki açıklamalar işlemlere

başlanılması ve iade işleminde gecikmeye mahal verilmemesi için yapılmıştır. Vergi incelemelerinde yapılacak araştırma ve tespitleri kapsamamakta olup vergi iade incelemelerinde yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlarda, her türlü belgenin varlığının araştırılması, teslim ilişkine ilişkin her türlü delilin ortaya konulması gerekmektedir. Kaldı ki bazı mükelleflerin muvazaalı şekilde bile değil doğrudan kendi şahıs mükellefiyetine satış faturası düzenlemek suretiyle stokta kalan konutları çıkış yaptığı ve söz konusu konutlara ilişkin iade talebinde bulunduğu rastlanılmaktadır. Öte yandan ortaklara, ilişki kişilere yapılan satış tutarı da düşük belirlenmek suretiyle de Hazine zararına da sebebiyet verilmektedir. Bu mükellefler tarafından yapılan bu muvazaalı satış işleminin ardından bahsi geçen konutlar çok daha yüksek tutarda fiyatla satışına konu edilebilir. Bir diğer ortaya çıkan sorun da bu olmaktadır.

Kanunun verdiği yetkiyle, yetkili makamlar tarafından KDV oranının genel oranın altında uygulanmasının birçok sebebi olabilmektedir. KDVK’nda yer alan kanuni oran %10 olmakla birlikte, genel oran %20 olarak belirlenmiştir. Siyasi, ekonomik ve sosyal birtakım gerekçelerle Türkiye’de genel oranın altında iki farklı oran uygulanmaktadır. Ayrıca verginin konusuna giren bir kısım teslim ve hizmetler de istisna maddeleri ile vergiden istisna edilmiştir. Bu düzenlemelerdeki amaç, 150 m<sup>2</sup>’ye büyüklüğe kadar konutların yani nispeten standartlara yakın veya standartların altında teslim edilecek konutlarda KDV oranının düşük uygulanmak suretiyle bu konutların satış fiyatının düşük tutulması amaçlanmış ve bu konutların satışı teşvik edilmiştir. Böylece özellikle büyükşehirlerde konut inşa edilebilecek alanların kısıtlı olması sebebiyle nispeten düşük metrajlı konutlar özendirilmiş olmakta hem de kentsel dönüşüm ihtiyacı olan alanlar için bir avantaj sağlanmıştır. Sosyal ve ekonomik gerekçelerle 150 m<sup>2</sup> ve altındaki konutlarda düşük oranda KDV uygulanması ile tüketicilerin standart konutlara daha uygun fiyatlarla ulaşması amaçlanmıştır. Bu gibi uygulamalara temel gıda maddelerindeki teslimlerde uygulanan indirilmiş KDV oranı örnek gösterilebilir. Böylece tüketici temel gıda ürünlerine daha az KDV ödemek suretiyle daha uygun fiyatla ulaşmaktadır.

Her ne kadar kanunda açıkça nihai tüketiciye teslim şartı yer almasa da tali mevzuatta nihai tüketiciye teslim, fiili kullanım tarihinin iktisap tarihi kabul edileceği belirtilmiştir. 76 No’lu Gelir Vergisi Sirkülerinde bu hususlar özellikle vurgulanmıştır.

Kanun koyucunun verdiği yetkiyle KDV oranlarında düzenlemeye gidilmesinin amacı bellidir. Bu itibarla nihai tüketici yararına bu düzenleme ile kanunun asıl amacına aykırı birtakım işlemlerle muvazaalı olarak konut teslimleri gerçekleştirilmesi ve iade talebinde bulunulması kanunun amacı ile örtüşmemektedir. Tebliğ düzeyindeki hükümlerle uygulamaya yön verilmeye çalışılmış, verilen özgelgelerle tıkanıklık giderilmeye çalışılmış olsa da kanunda veyahut tali mevzuatta konuya ilişkin kapsamlı ve açıklayıcı bir düzenleme yapılması gerektiği aşıkardır. Böylece hem KDVGUT’nde ihtilafa sebebiyet veren düzenleme ortadan kaldırılmış olacak hem de vergi idaresi ve uygulayıcıları da tereddüt etmeden doğru işlemleri yerine getirmiş olacaklardır.

#### **3.6.10. Yapı Ruhsatı Tarihinden Önce Fatura Karşılığı Yüklenilen KDV Tutarlarının İade Talebi**

İnşaat faaliyeti ile uğraşan şahıs ve şirketler yapı (inşaat) ruhsatından önce bazı harcamalarda bulunabilmekte, yapılacak inşaat için KDV yüklenimleri olabilmektedir. Bunlara örnek vermek gerekirse, yapı ruhsatından önce arsa üzerindeki eski yapıların yıkılması, hafriyat işleri, arsanın temele hazır hale getirilmesi, kalıp, inşaat demiri vb. malzemelerin alımı, inşaat projesinin çizimi, mimarlık gibi harcamalardır.

Yapı ruhsatı tarihinden önce satın alınarak inşaat harcamalarında doğrudan kullanılan ve stok niteliğinde olan (demir, tuğla vb.) giderler ile inşaat projesi (statik, mimari proje vb.) giderlerine ilişkin alımlarla ilgili yüklenilen KDV tutarları iadeye konu edilebilmektedir. Ancak yapı ruhsatından önce satın alınan ve stok niteliğinde olmayan giderler (hazır beton vb.) için alımlarda ödenen KDV tutarları ise indirim konusu yapılabılırken, yüklenim listesine dahil edilememekte ve iadesi talep edilmemektedir. Müteahhitlerin yapı ruhsatından önceki harcama ve yüklenimlerine istinaden iade talebinde bulunurken bu hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

### **3.6.11. Konut Satış Bedelinin Düşük Tutarda Faturalandırılması ve Birkaç Alıcı İfadesi İle Tüm Konut Satış Bedellerinin Takdiri Sorunu**

Uygulamada sıkça karşılaşılan durumlardan birisi de taşınmazların gerçek satış bedelinin gizlenmesi ve faturanın noksan tutarda düzenlenmesidir. Bu şekilde mükelleflerce gelir, kurumlar hem de KDV matrahı aşındırılmakta, hazine gelir kaybına uğratılabilmekte ve yersiz KDV iadesi talep edilebilmektedir.

Vergi idaresi personeli ve vergi inceleme elemanları konutu satın alan kişilerden veya bankalardan bilgi almak suretiyle konutların gerçek satış bedeline ulaşmaya çalışmaktadır. Bazı alıcılar art niyetsiz olarak konutun gerçek alış bedelini ifade etseler de bir kısım alıcılar ise gerçeği çeşitli gerekçelerle gizlemektedirler. Bazen satıcılar tarafından alıcılara baskı uygulanmakta veya tehdit edilmektedirler. Bazı durumlarda da alıcılar gerçeği ek tapu harcı tarhiyatı ile karşı karşıya kalmamak için gizleyebilmektedirler.

Vergi idaresi personeli, bazı alıcılardan veya çeşitli yollarla bir kısım konut bedelleri için edindikleri bilgileri kullanarak tüm satış hasılatını veya emsal satış bedeline göre mükelleflerin tüm satış hasılatını tespit etmeye çalışmaktadırlar. Genelde tüm alıcılara ulaşamamakta veya alıcıların tamamı tarafından bilgi verilmemektedir. Verilse de bahsi geçen nedenlerle veya elden ödeme yapılmışsa gerçek satış bedeli gizlenmektedir. Ayrıca vergi idaresi personeli ve vergi inceleme elemanları tarafından Bankalar Birliği'nden konut kredisi kullanan alıcı bilgisi talep edilmekte, alıcılar tarafından hangi bankalardan konut kredisi kullanılmış ise ilgili bankalardan konut kredisi kullandırılan konutun ekspertiz raporu istenmektedir. Ekspertiz raporundaki konuta o tarihte belirlenen değer ile tapu satış bedeli ve alıcı ifadesi karşılaştırılmak suretiyle araştırma yapılmaktadır. Bu yöntemlerle eksik hasılat tespit edilmeye hem de benzer durumdaki taşınmazların gerçek satış bedeli belirlenmeye çalışılmaktadır. Benzer konutlara ilişkin emsal uygulanmak suretiyle aynı satış tutarı üzerinden tarhiyat önerilebilmekte veya iade tutarı tenzil edilmektedir. Mükelleflerin satışa konu ettikleri konut tutarlarının gerçekliği mükelleflerin tahsilat ve ödemelerine ilişkin banka hesap hareketleri takip edilerek ortaya konulmalıdır. Gerekirse şahıs mükellefiyeti olanların eş ve çocuklarına veya şirket ortağı ve ilişkili

kişilerin hesapları da gerekli görülürse incelenmelidir. Mükellefin banka hesaplarına gönderilen paraların kimlerden geldiği, gelen paraların aynı kişilere ya da ilişkili kişilere aktarımı yoluyla mahiyet itibarıyla fiktif bir para hareketi olup olmadığı araştırılmalıdır. Ayrıca banka yoluyla ödeme dışında, ödemeyi tevsik edici diğer belgelerin (PTT makbuzları gibi) varlığı ve doğruluğu da araştırılmalıdır. Konuya ilişkin tablo.30’da örneğe yer verilmiştir.

**Tablo 30:** Alıcı İfadesi ve Banka Kredi Tutarları ile Müteahhitlerin Konut Satış Bedellerinin Kıyaslanması Örnek Tablosu

| Fatura Tarihi | Fatura No | Alıcı Ad-Soyad | Satıcı Toplam Fatura Tutarı | Alıcı Tarafından Beyan Edilen Alış Tutarı | Konut Banka Kredi Tutarı | Fatura Fark Tutarı |
|---------------|-----------|----------------|-----------------------------|-------------------------------------------|--------------------------|--------------------|
| 04.04.2021    | 1         | 1. Alıcı       | 170.000,00                  | 200.000,00                                | 150.000,00               | 30.000,00          |
| 20.06.2021    | 2         | 2. Alıcı       | 140.000,00                  | 180.000,00                                | 140.000,00               | 40.000,00          |
| 20.06.2021    | 3         | 3. Alıcı       | 140.000,00                  | 180.000,00                                | Kredi yok                | 40.000,00          |
| 06.07.2021    | 4         | 4. Alıcı       | 140.000,00                  | 180.000,00                                | 140.000,00               | 40.000,00          |
| 08.08.2021    | 5         | 5. Alıcı       | 140.000,00                  | 180.000,00                                | Kredi yok                | 40.000,00          |
| 13.09.2021    | 6         | 6. Alıcı       | 180.000,00                  | 210.000,00                                | 230.000,00               | 50.000,00          |
| 19.10.2021    | 7         | 7. Alıcı       | 220.000,00                  | 220.000,00                                | 230.000,00               | 10.000,00          |

Kaynak: Tablo konuyu örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.30’da alıcılar adına düzenlenen konut satış faturaları ile vergi idaresince alıcıların ifadelerine başvurularak alıcıların belirtmiş oldukları konut alış tutarları yer almaktadır. Ayrıca yetkili idare tarafından gerekli araştırmalar yapılarak alıcıların bankalardan kullanmış oldukları konut kredisi tutarları da ayrıca bir sütunda gösterilmiştir. Tablo.30’daki verilerden hareketle, alıcı tarafından beyan edilen konut alış tutarları ile satıcının alıcıya düzenlediği satış faturasındaki tutarların kıyaslanması sonucu fark tutarlar tespit edilmiştir. Söz konusu fark müteahhit firmanın düşük tutarda düzenlediği satış faturalarından kaynaklanmakta olup ayrıca bankalardan elde edilen veriler ışığında, idare söz konusu konutlar için kullanılmış olan konut kredisi tutarını da dikkate alarak gerekli tarhiyat işlemlerini yapacaktır. Fark fatura tutarları dikkate alınarak gerekli işlemler bu farklar üzerinden yapılmalıdır. Yine tapudaki bildirilen satış tutarının da müteahhit firma tarafından düzenlenen fatura bedelleri olduğu varsayımı ile tapu harcına yönelik gerekli işlemler de ayrıca yapılacaktır. Gerçek satış bedelinin gizlenmesi ve düşük tutarda fatura düzenlenmesi sonucunda tespit edilen

eksik hasılat tutarı, gelir ve kurumlar vergisi matrahını aşındırdığı gibi KDV matrahını da aşındırarak iade tutarını da değiştirmektedir. Ayrıca tapuda da gerçek satış bedelinin altında satış tutarı bildirildiğinden tapu harcı da ziyaa uğramaktadır. Tapu harcını da değerlendirmek üzere şu örneğe yer vermek konuyu daha da anlaşılır kılacaktır.

Örnek: A İnşaat A.Ş.’nin 2019 yılı faaliyetleri çerçevesinde yapılan bir vergi incelemesi sırasında aşağıda yer alan hususlar tespit edilmiştir.

1. Mükellef kurumun 2019 yılında İzmir İli Kemalpaşa İlçesinde bulunan taşınmazlardan tapuda satış işlemini gerçekleştirdiği taşınmazların fatura bilgilerinin ayrıntılı dökümü tablo.31’de yer almaktadır. Ayrıca inceleme sırasında tespit edilen banka kredi tutarlarına ve alıcı ifadelerine dayanan konut satış bedellerine de yer verilmiştir.

**Tablo 31:** Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (1)

| Fatura Tarihi | Alıcı         | KDV Hariç Fatura Tutar | KDV               | Toplam Tutar   | Kullanılan Banka Kredisi Tutarı | Alıcı İfadesine Göre Konut Bedeli |
|---------------|---------------|------------------------|-------------------|----------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| 31.08.2019    | 1. alıcı      | 27.118,64              | 4.881,36          | 32.000         | -                               | 180.000                           |
| 17.11.2019    | 2. alıcı      | 82.203,39              | 14.796,61         | 97.000         | -                               | 230.000                           |
| 17.11.2019    | 3. alıcı      | 76.271,19              | 13.728,81         | 90.000         | -                               | 220.000                           |
| 31.08.2019    | 4. alıcı      | 25.423,73              | 4.576,27          | 30.000         | -                               | 140.000                           |
| 20.10.2019    | 5. alıcı      | 94.067,80              | 16.932,20         | 111.000        | -                               | 215.000                           |
| 14.10.2019    | 6. alıcı      | 76.271,19              | 13.728,81         | 90.000         | -                               | 182.750                           |
| 15.09.2019    | 7. alıcı      | 80.508,47              | 14.491,53         | 95.000         | -                               | 185.000                           |
| 28.10.2019    | 8. alıcı      | 47.033,90              | 8.466,10          | 55.500         | -                               | 105.000                           |
| 28.10.2019    | 9. alıcı      | 47.033,90              | 8.466,10          | 55.500         | -                               | 105.000                           |
| 31.08.2019    | 10. alıcı     | 29.661,02              | 5.338,98          | 35.000         | -                               | 83.000                            |
| 14.12.2019    | 11. alıcı     | 84.745,76              | 15.254,24         | 100.000        | 200.000                         | -                                 |
| 14.12.2019    | 12. alıcı     | 84.745,76              | 15.254,24         | 100.000        | 265.000                         | -                                 |
|               | <b>TOPLAM</b> | <b>755.084,75</b>      | <b>135.915,25</b> | <b>891.000</b> |                                 |                                   |

Kaynak: Tablo konuyu örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

2. Yapılan incelemede, tablo.31’de %18 oranında hesaplanan KDV dahil tutarların (tapu harcına ilişkin hesaplamalar vurgulanmak istediğinden KDV genel ve tek oran olarak %18 dikkate alınmıştır) tapuda işlem bedeli (tapu harcına esas matrah) olarak beyan edildiği ve bu tutarlar üzerinden binde yirmi oranında tapu harcı hesaplandığı tespit edilmiştir.

3. Mükellef kurumun defterleri üzerinde yapılan incelemede, birinci maddedeki tablo.31’de KDV dahil olarak belirtilen tutarların “120 Alıcılar” hesabına “borç” kaydedildiği, tablo.31’de belirtilen alıcılardan KDV dahil fatura tutarları

dışında başka bir tutarın defterlerde kayıtlı olmadığı ve “120 Alıcılar” hesabına kaydedilen tutarlar dışında başka bir tahsilat kaydının olmadığı tespit edilmiştir.

4. Mükellef kurumun %100 hissesine sahip şirket ortağı Bay (A) vergi inceleme tutanağındaki ifadesinde, düzenlenen satış faturalarının gerçek satış bedellerini yansıttığını, satış yaptıkları müşterilerden herhangi biri ile bir husumetinin olmadığını belirtmiştir.

5. Mükellef kurum tarafından 2019 yılına ilişkin mahsuplar sonucunda ödenecek kurumlar vergisi beyan edilmiş olup herhangi bir matrah ve vergi artırımından yararlanılmamıştır.

Kurumlar Vergisi yönünden değerlendirme yapmak gerektiğinde; mükellef kurum temsilcisi müşterileriyle bir husumetinin ve akrabalık ilişkisinin olmadığını beyan etmiştir. Danıştay kararlarında da birbirini hayatın akışı içinde tanımayan, vergilendirme ile ilgisi doğal ve açık olan kişilerin, farklı zamanlarda ifadelerinin, vergilendirmede gerçek mahiyet esas olduğundan kanıt olarak kullanılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef yetkilisinin husumetinin olmadığı alıcıların doğru beyan verdiği kabul edilmiştir. Mükellef kurumun 2019 hesap döneminde tapuda satışını gerçekleştirmiş olduğu gayrimenkullere yönelik gerçek satış bedelleri ile faturada yer alan ve aynı zamanda satış bedeli olarak gelir kaydedilen tutarlar arasındaki farkları gösteren tablo.32 oluşturulmuştur.

**Tablo 32:** Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (2)

| Alıcı            | Faturada Yer Alan KDV Hariç Satış Bedeli | KDV Dahil Tespit Edilen Gerçek Satış Bedeli | KDV Hariç Tespit Edilen Gerçek Satış Bedeli | Satış Bedeli Farkı  |
|------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------|---------------------|
|                  | (A)                                      | (B)                                         | (C) (B/1,18)                                | (D) (C-A)           |
| 1 Numaralı Alıcı | 27.118,64                                | 180.000,00                                  | 152.542,37                                  | 125.423,73          |
| 2 Numaralı Alıcı | 82.203,39                                | 230.000,00                                  | 194.915,25                                  | 112.711,86          |
| 3 Numaralı Alıcı | 76.271,19                                | 220.000,00                                  | 186.440,68                                  | 110.169,49          |
| 4 Numaralı Alıcı | 25.423,73                                | 140.000,00                                  | 118.644,07                                  | 93.220,34           |
| 5 Numaralı Alıcı | 94.067,80                                | 215.000,00                                  | 182.203,39                                  | 88.135,59           |
| 6 Numaralı Alıcı | 76.271,19                                | 182.750,00                                  | 154.872,88                                  | 78.601,69           |
| 7 Numaralı Alıcı | 80.508,47                                | 185.000,00                                  | 156.779,66                                  | 76.271,19           |
| 8 Numaralı Alıcı | 47.033,90                                | 105.000,00                                  | 88.983,05                                   | 41.949,15           |
| 9 Numaralı Alıcı | 47.033,90                                | 105.000,00                                  | 88.983,05                                   | 41.949,15           |
| 10 Numaralı      | 29.661,02                                | 83.300,00                                   | 70.593,22                                   | 40.932,20           |
| 11 Numaralı      | 84.745,76                                | 200.000,00                                  | 169.491,53                                  | 84.745,77           |
| 12 Numaralı      | 84.745,76                                | 265.000,00                                  | 224.576,27                                  | 139.830,51          |
| <b>Toplam</b>    | <b>755.084,75</b>                        | <b>2.111.050,00</b>                         | <b>1.789.025,42</b>                         | <b>1.033.940,67</b> |

Kaynak: Tablo konuyu örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.32’de yapılan işlemi açıklamak gerektiğinde, taşınmazları satın alan alıcı ifadelerinden ve kullanılan konut kredilerinden hareketle, gerçek satış tutarına ulaşılmış olup bu tutar ise fatura tutarı ile kıyaslanmıştır. Ancak burada dikkat gerektiren husus, tespit edilen gerçek satış bedellerinin KDV dahil olmasıdır. Bu tutarın KDV’nden arındırılması sonrasında KDV hariç gerçek satış bedeline ulaşılarak, fatura tutarı ile kıyas edilmiştir. Bu işlemin sonucunda da satış bedeli farkına ulaşılmıştır. Bu tutar aynı zamanda kayıt dışı bırakılmak suretiyle kurumlar vergisi matrah farkıdır. Tablo.32’de hesaplandığı üzere, mükellef kurum tarafından kayıt dışı bırakılan satış tutarı 1.033.940,67-TL’dir. Bu tutarın VUK’nun 30. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince resen takdir edilerek matrah farkı olarak dönem karına ilave edilmesi gerekmektedir. Yine fatura tarihleri dikkate alınarak kayıt dışı bırakılan tutarlar KDV vergilendirme dönemleri itibariyle ait olduğu dönem KDV beyannamesi matrahına ilave edilerek üzerinden %18 oranında KDV hesaplanmalı ve mükellef kurumun 2019 vergilendirme dönemleri KDV beyanları yeniden oluşturulmalıdır. Ayrıca eksik düzenlenen faturalar yönünden VUK’nun 353. maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince özel usulsüzlük cezası hesaplanmalıdır. Ancak bu hesaplamalara detaylı yer verilmemiş olup örneğin oluşturulma amacı tapu harcı olduğundan kurumlar vergisi farkları ile tapu harcı hesaplamasına geçilmiştir.

Tapu harcı yönünden; mükellef kurumun 2019 hesap döneminde tapuda satışını gerçekleştirmiş olduğu gayrimenkullere yönelik gerçek satış bedelleri ile beyan edilen tapu harç matrahları arasındaki farkları gösteren tablo.33 oluşturulmuştur.

**Tablo 33:** Kayıt Dışı Taşınmaz Satışı Sonucu Tapu Harcı Hesaplama Örneği Tablosu (3)

| Alıcı         | Tapuda Beyan Edilen Matrah | KDV Dahil Gerçek Satış Bedeli | KDV Hariç Gerçek Satış Bedeli | Tapu Harcı Matrah Farkı | 63. Madde Gereği Tapu Harcı Matrah Farkı | Resen Tarh Edilecek Tapu Harcı | Kesilecek Vergi Ziyai Cezası |
|---------------|----------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------|------------------------------------------|--------------------------------|------------------------------|
|               | (A)                        | (B)                           | (C) (B/1,18)                  | (D) (C-A)               | (E)                                      | (F) (E*0,02)                   | (G) (F*0,25)                 |
| 1             | 32.000,00                  | 180.000,00                    | 152.542,37                    | 120.542,37              | 120.540,00                               | 2.410,80                       | 602,70                       |
| 2             | 97.000,00                  | 230.000,00                    | 194.915,25                    | 97.915,25               | 97.910,00                                | 1.958,20                       | 489,55                       |
| 3             | 90.000,00                  | 220.000,00                    | 186.440,68                    | 96.440,68               | 96.440,00                                | 1.928,80                       | 482,20                       |
| 4             | 30.000,00                  | 140.000,00                    | 118.644,07                    | 88.644,07               | 88.640,00                                | 1.772,80                       | 443,20                       |
| 5             | 111.000,00                 | 215.000,00                    | 182.203,39                    | 71.203,39               | 71.200,00                                | 1.424,00                       | 356,00                       |
| 6             | 90.000,00                  | 182.750,00                    | 154.872,88                    | 64.872,88               | 64.870,00                                | 1.297,40                       | 324,35                       |
| 7             | 95.000,00                  | 185.000,00                    | 156.779,66                    | 61.779,66               | 61.770,00                                | 1.235,40                       | 308,85                       |
| 8             | 55.500,00                  | 105.000,00                    | 88.983,05                     | 33.483,05               | 33.480,00                                | 669,60                         | 167,40                       |
| 9             | 55.500,00                  | 105.000,00                    | 88.983,05                     | 33.483,05               | 33.480,00                                | 669,60                         | 167,40                       |
| 10            | 35.000,00                  | 83.300,00                     | 70.593,22                     | 35.593,22               | 35.590,00                                | 711,80                         | 177,95                       |
| 11            | 100.000,00                 | 200.000,00                    | 169.491,53                    | 69.491,53               | 69.490,00                                | 1.389,80                       | 347,45                       |
| 12            | 100.000,00                 | 265.000,00                    | 224.576,27                    | 124.576,27              | 124.570,00                               | 2.491,40                       | 622,85                       |
| <b>Toplam</b> | <b>891.000,00</b>          | <b>2.111.050,00</b>           | <b>1.789.025,42</b>           | <b>898.025,42</b>       | <b>897.980,00</b>                        | <b>17.959,60</b>               | <b>4.489,90</b>              |

Kaynak: Tablo konuyu örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.33'teki veriler ışığında, taşınmazların satış bedelinde fark tespit edildiğinden ve bu tutar KDV dahil olduğundan, KDV'nden ayrıştırılmak suretiyle elde edilen tutar ile tapuda beyan edilen tutar kıyaslanarak tapu harcı matrah farkı tespit edilmiştir. Tapu harcı matrah farkı üzerinden %2 oranında resen tarh edilecek tapu harcı tutarına ulaşılmıştır. Diğer sütunda ise fark tapu harçları üzerinden kesilmesi gereken vergi ziyai cezası tutarlarına yer verilmiştir. Tablo.33'e göre mükellef kurum adına 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinin üçüncü fıkrası ve VUK'nun 30/4. maddesi uyarınca 897.980-TL matrah farkı üzerinden 17.959,60-TL tapu harcının resen tarh edilmesi, resen tarh edilecek tapu harcı üzerinden Harçlar Kanunu'nun 63. maddesi ve VUK 341 ve 344. maddeleri uyarınca %25 oranında vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.

Yukarıda söz konusu tespitlere ilişkin idarenin uyguladığı yöntemlere değinilmiştir. İdare bazı durumlarda takdir yetkisini kullanarak birtakım emsal hasılat uygulamasına başvursa da genellikle mükellefler bu duruma itiraz etmekte ve yargıya başvurmaktadır. Konu ile ilgili olarak Danıştay kararlarına ek.9'da yer verilmiştir (Danıştay Resmi Websitesi, Erişim Tarihi: 10.05.2023).

Kararlar ışığında birkaç alıcı ifadesine dayanarak farklı cephede bulunan, farklı özellik barındıran, satış tarihleri farklı olan konutlara emsal satış bedeli

uygulanmak suretiyle hasılat tespiti Danıştay tarafından uygun görülmemektedir. Esasen benzer dairelerin yakın tarihlerdeki satış fiyatları birbirine yakın olabilmekte, idarece emsal olarak tespit edilen hasılat toplamı gerçekte elde edilen hasılatın dahi altında kalabilmektedir. Buna göre vergi idaresi personeli ve vergi inceleme elemanları, mükelleflerin her bir bağımsız bölüm itibarıyla gerçek satış bedelinin tespitine çalışılmalı, hakkında yeterli ve geçerli tespit/delil olmayan bağımsız bölümlerin satış bedelleri emsal belirlenmek suretiyle tarhiyat önerilmemelidir.

Bu itibarla vergi idaresindeki görevliler mükelleflerin satışlarına ilişkin araştırmalarını titizlikle yerine getirmeli, gerçek satış bedeli ve tapu harcına esas bedelin uyumlu olup olmadığı tespit edilmelidir. Ayrıca mükelleflerce dönemsellik ilkesine dikkat edilip edilmediği, faturanın düzenlenmesi gerektiği tarihte düzenlenip düzenlenmediği kontrol edilmeli ve tahakkuk esas çerçevesinde taşınmaz teslimi yapıldığı dönemde satış bedelinin gelir, kurumlar vergisi ve KDV matrahlarına dahil edilip edilmediği araştırılmalıdır. Dönemsellik ilkesi konutların satışa konu edildiği dönemin tespiti ve iade talebinin döneminin doğruluğu açısından da önemlidir. Ayrıca tapu harcına sirayet edecek bir kayıp kaçak varsa bu kamu gelirine yönelik işlemler de yerine getirilmelidir. Müteahhit tarafından arsa sahibi üzerinden yaptığı tapu devirlerinde (gerçekte müteahhit tarafından satılmakla birlikte tapu üzerinden devrin arsa sahibi üzerinden yapıldığı durumlarda), bunun karşılığı olarak fatura düzenleyip düzenlemediği, kayıt ve beyanlara yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü sağlanmalıdır. Mükellefin devreden, indirilecek, hesaplanan ve iade edilmesi gereken KDV tutarlarının doğruluğunun kontrolü amacıyla gider, maliyet, hasılat ve diğer ilgili hesaplardaki tutarların kontrol edilmesi gerekmektedir. Yapılan işe ilişkin hasılat tutarları ve bu işlere ilişkin kullanılan girdilerin doğruluğunun tespiti amacıyla kaydi envanter denkliği kurulmak suretiyle randıman incelemesi ve/veya karşıt tespit incelemesi yapılmalıdır. Bununla birlikte birden fazla inşaat işi söz konusu ise her bir inşaatla ilişkin maliyetlerin doğru olarak hesaplara intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilmelidir. Bazı durumlarda bir inşaat şantiyesi için alınan malzemeler farklı inşaatlarda kullanılabilmektedir. Bu gibi durumlara dikkat edilerek ayrı tüketim hesabı yapılmalı, inşaat maliyetleri her inşaat bazında ayrı hesaplarda izlenerek sağlıklı şekilde tespit edilmeli ve satış faturaları gerçeğe uygun düzenlenmelidir. Ayrıca arsa sahibine ya da iş yaptırılan üçüncü kişilere karşılık olarak teslim edilen gayrimenkullerin emsal

bedeli doğru tespit edilmelidir.

### **3.6.12. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hesabı ile Mükellefin İnşaat Maliyetinin Kıyaslanması**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl mimarlık ve mühendislik hizmetlerinde kullanılan yapı yaklaşık m2 maliyetleri yayınlanmaktadır. Söz konusu yaklaşık maliyetler Bakanlık Yüksek Fen Kurulu Heyeti tarafından belirlenmektedir. Bu maliyetlerin hesaplanması için öncelikle yapılacak yapılar mimarlık ve mühendislik hizmetlerine esas olan muhtelif sınıflara ayrılmaktadır. Daha sonra muhtelif sınıflara ve gruplara ayrılan yapı ile ilgili olarak, söz konusu yapının inşaatında kullanılması gereken malzemelerin ve verilecek hizmetlerin ülkede yer alan tüm şehirlerdeki;

- Malzeme birim fiyatı,
- İşçilik saat ücreti,
- %25 müteahhit karı ve genel giderler,
- Birim fiyatın fen ve sanat kaidelerine göre yapım tarifi, baz alınarak asgari

olması gereken yapı yaklaşık m2 maliyeti (inşaat genel giderleri ve yüklenici karı dahil) tespit edilerek her yıl ilgililere duyurulmaktadır.

Öte yandan, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından 8 Aralık 2004 tarih ve 25664 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Tebliğde özetle; “Özel bina inşaatlarının maliyet bedelinin, binanın ruhsatnamesinde kayıtlı yüzölçümü ile sınıfı ve grubuna göre belirlenen birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle hesaplanacağı; bu hesaplamada, her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) tespit edilen ve kurumca çıkarılan genelgelerde belirtilen birim maliyet bedellerinin dikkate alınacağı; başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesabında o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda tamamlanmış inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan bir önceki yıla ait birim maliyet bedelinin esas alınacağı; ...” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bina maliyet hesaplamasına ilişkin Danıştay 4. Dairesi’nin 31.03.1981 tarih, esas no 1980/2247, 1981/714 nolu kararında “Bina yapım ve satımı sektöründe, resen

takdir sırasında, binanın maliyet bedelinin %25' i. satış tutarının ise %20' si safi kar olarak kabul edilir.” açıklaması yer almaktadır. Ayrıca Danıştay 3. Dairesi'nin 9.4.1991 tarih ve 1989/2938 esas nolu, 1991/1515 nolu kararında ise; “İnşaat taahhüt işinde hasılatın bilinmesi halinde safi kazancın, bu hasılatın %20'sine, hasılatın bilinmemesi ancak giderlerin saptanabilmesi halinde de safi kazancın giderler toplamının %25'i olarak hesaplanacağı ve bu şekilde yapılacak safi kazanç hesabının Danıştay'ın müstekar hale gelmiş içtihadı olduğu” belirtilmektedir.

Buna göre müteahhitlerin yasal defter kayıtları ve belgeleri üzerinden tespit edilen inşaat maliyetleri ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Mimarlık ve Mühendislik Hizmetlerinde Kullanılan Yapı Yaklaşık m2 maliyetleri ile karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmada binanın yapı grubu/sınıfına tespit edilerek inşaatın maliyetinin hesabında yukarıda belirtilen tebliğde belirlenmiş olan birim maliyetler esas alınmaktadır. Buna göre %25 genel giderler ve yüklenici karı hariç tespit edilen birim maliyet dikkate alınarak, müteahhitlerin arsa payı hariç inşaat maliyeti hesaplanmaktadır. Yapı yaklaşık birim maliyetine göre konutlara ait maliyet bedeli hesaplandıktan sonra %10 oranında ilave kar eklenmek suretiyle hesaplanan tutar müteahhitin konut satış fatura tutarları ile kıyas edilmektedir. Kıyaslama sonucu bina inşa eden şirketin satış tutarlarının hesaplanan tutarın çok altında kalması durumunda tarhiyat önerilebilmektedir.

Çalışmada teslimat konu mal veya hizmetin bedeli bilinmiyor veya tespit edilemiyorsa, 3065 sayılı KDVK'nun 27. maddesi ve VUK'nun ilgili maddelerine göre emsal bedelin tespit edilmesi gerektiğine ayrıntılı olarak değinilmiştir. Söz konusu hükümler, mükellefin bizzat kendisine değerlendirme işlemleri için tespit imkanı vermektedir. Ancak maliyet bedeli esasına göre emsal bedelin tespitinde bazı kurallara riayet edilmesi gerekmektedir. Mükellefçe belirlenecek maliyet bedeli, fiili duruma ve yasal kayıtlara uygun olması gerekmektedir. Bu usulün ana amacı söz konusu kıymetin satılması durumundaki edeceği paha yani değerin tespitidir. Bu nedenle de kıymet biçilen değerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılması gerekmektedir. Böylece hem matrah aşındırmasının önüne geçilerek olası hazine zararı engellenmiş olacak hem de haksız KDV iadesine sebebiyet verilmemiş olacaktır. Bu itibarla salt mükelleflerin maliyet hesaplarındaki tutarlar dikkate alınmayarak yetkili makamlarca belirlenmiş ortalama maliyetlerle kıyaslanarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit

edilmeye çalışılmaktadır.

### **3.6.13. TMMOB İnşaat Mühendisleri Odasına Göre İnşaat Kullanılması Gereken Bazı Malzeme Miktarlarına Yönelik Maliyet Hesabı**

Yapıların inşası aşamasında birçok malzeme kullanılmaktadır. Çok sayıda sektörü de canlı tutan inşaat sektörü bu yüzden lokomotif sektörlerden biri olarak değerlendirilmektedir. Özellikle çimento, inşaat demiri, plastik ve alüminyum inşaat malzemeleri, seramik, cam, boya, mermer, kablo, elektrik malzemeleri, sıhhi tesisat malzemeleri ve ısıtma-soğutma sistemleri başlıca sektör girdileri arasındadır. Söz konusu girdilerin üretimi konusunda da Türkiye oldukça başarılıdır. Bahsi geçen malzemelerin hatırı sayılır ihracatı gerçekleştirilmektedir.

Yapıların inşası sırasında müteahhitler tarafından ne kadar ve ne oranda inşaat malzemesinin kullanılacağı hesaplamak teknik bir husustur. Bu nedenle resmi bir makamın bu konudaki teknik bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Böylece vergi idaresinde görevli personel ve vergi inceleme elemanları, KDV iade taleplerinde gereğinden fazla inşaat malzemesi kullanılıp kullanılmadığını denetleyebilecektir. Uygulamada mükellefler maliyetleri ve yüklenilen KDV hesabını fiktif olarak artırmak adına fazladan fatura kullanmak suretiyle art niyetli davranabilmektedirler. Hatta başka inşaatla kullanılan bir malzemeyi sanki iade talep edeceği inşaatla kullanmış gibi faturalandırarak yüklenilen KDV hesabını ve dolayısıyla da iade talep edebileceği tutarı yükseltmeye çalışmaktadırlar. Bahsi geçen sebeplerden ötürü vergi idaresi konut teslimine ilişkin KDV iade taleplerinde inşaat malzemesi kullanım miktar tespitine önem vermektedir. Yapının türüne ve sınıf göre inşalarında kullanılacak malzemelerin hesabında yetkili bir makam olarak İnşaat Mühendisleri Odası teknik verileri dikkate alınmaktadır. Oda hesaplamalarına göre inşaatla kullanılması gereken bazı malzeme miktar bilgilerine tablo.34'te yer verilmiştir.

**Tablo 34:** TMMOB İnşaat Mühendisleri Odasına Göre İnşaatla Kullanılması Gereken Bazı Malzeme Miktarları

| İmalat Cinsi |                                                          | Yığma       | Betonarme   |
|--------------|----------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| 1            | Betonarme Betonu                                         | 0.250 m3/m2 | 0.380 m3/m2 |
| 2            | Betonarme Demiri                                         | 22 kg/m2    | 34 kg/m2    |
| 3            | Kalıp                                                    | 1.75 m3/m2  | 2.60 m3/m2  |
| 4            | Kalıp iskelesi                                           | 1.90 m3/m2  | 2.80 m3/m2  |
| 5            | İş iskelesi                                              | 1.43 m3/m2  | 1.43 m3 m2  |
| 6            | Tuğla Duvar                                              | 0.200 m3/m2 | 0.150 m3/m2 |
| 7            | İç Sıva                                                  | 2.40 m2/m2  | 2.40 m2/m2  |
| 8            | Dış Sıva                                                 | 1.30 m2/m2  | 1.30 m2/m2  |
| 9            | Tavan Sıvası                                             | 0.90 m2/m2  | 0.90 m2/m2  |
| 10           | Badana (iç)                                              | 3.00 m2/m2  | 3.00 m2/m2  |
| 11           | Fayans - Seramik                                         | 0.30 m2/m2  | 0.30 m2/m2  |
| 12           | Ahşap yapı + Karkas                                      | 0.15 m2/m2  | 0.15 m2/m2  |
| 13           | Ahşap Pencere                                            | 0.12 m2/m2  | 0.12 m2/m2  |
| 14           | Yağlı Boya                                               | 0.42 m2/m2  | 0.42 m2/m2  |
| 15           | Ahşap Çatı, kiremit örtü (Toplam İnşaat Alanı Üzerinden) |             |             |
|              | Tek kat                                                  | 1.25 m2/m2  | 1.25 m2/m2  |
|              | İki kat                                                  | 0.63 m2/m2  | 0.63 m2/m2  |
|              | Üç kat                                                   | 0.42 m2/m2  | 0.42 m2/m2  |
|              | Dört kat                                                 | 0.33 m2/m2  | 0.33 m2/m2  |
|              | Beş kat                                                  | 0.25 m2/m2  | 0.25 m2/m2  |
| 16           | Metal Örtü (Toplam İnşaat Alanı Üzerinden)               |             |             |
|              | Tek kat                                                  | 1.33 m2/m2  | 1.33 m2/m2  |
|              | İki kat                                                  | 0.67 m2/m2  | 0.67 m2/m2  |
|              | Üç kat                                                   | 0.44 m2/m2  | 0.44 m2/m2  |
|              | Dön kat                                                  | 0.34 m2/m2  | 0.34 m2/m2  |
|              | Beş kat                                                  | 0.27 m2/m2  | 0.27 m2/m2  |
| 17           | Mozaiik Döşeme Kaplaması                                 | 0.90 m2/m2  | 0.90 m2/m2  |
| 18           | Cam                                                      | 0.10 m2/m2  | 0.10 m2/m2  |

Kaynak: TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası

Tablo.34'te yığma ve betonarme karkas yapılar için m2 başına kullanılması gereken birçok inşaat malzeme bilgisi yer almaktadır. Yapıların inşası sırasında kullanılan sarf malzemelerinin birçoğunun tüketimi malzemelerin türü, çeşitliliği, firesi vb. sebeplerle tam olarak belirlenmesi güç olsa da hazır beton ve inşaat demiri kullanım miktarları inşaatların imal sürecinde nispeten daha kolay hesaplanabilmektedir. Kaba inşaatın temel malzemeleri olan hazır beton ve inşaat demiri (donatı) hem inşaatın ruhsat ve projesine göre ne kadar kullanılması gerektiği belirlenmiş olup ayrıca yapı denetime tabi inşaat projeleri için yapı denetim şirketlerince de projeye göre kullanımı denetlenmektedir. Bu nedenle indirimli orana

tabi konut tesliminde bulunarak vergi iadesi talep eden inşaat şirketlerince hazır beton ve inşaat demiri kullanım miktarı için yüklenilen KDV hesabında özenli olunmalıdır. Her ne kadar odalarca belirlenmiş veriler ve rasyolar kesinlik taşımasa da ilgili makamlarca bir veri olarak dikkate alınmaktadır. Vergi idaresi personeli ve vergi inceleme elemanları tarafından inşaat mühendisi odası verileri dikkate alınarak yapılacak hesaplamaların yanında ayrıca proje müellifi mimar ya da mühendisten metraj bilgileri istenmeli, yapı denetim firmasından da proje göre inşaat uygulamasının gerçekleşip gerçekleşmediği ve kullanılan malzemelerin bilgisi de istenmelidir.

Bir örnek ile açıklamak gerektiğinde, tablo.35'te toplam inşaat alanına yer verilmiş olup inşaat mühendisleri odası verilerine göre birim inşaat alanı için sarf malzemesi kullanım miktarları hesaplanmıştır. Hesaplanan tüketim miktarları, inşaat şirketince yüklenilen KDV listesindeki sarf malzemesi miktarı ile kıyaslanarak şirketin fazladan yüklendiği sarf malzemesi miktarına ulaşılmıştır.

**Tablo 35: İnşaat Müh. Odası Verilerine Göre Bir İnşaatta Kullanılması Gereken Sarf Malzemesi Miktarı Örneği**

| İmalat Cinsi  | Toplam İnşaat Alanı (m2) | Miktar | Birim | İnşaat Müh. Odası Verilerine Göre Sarf Malzemesi Kullanım Miktarı | İnşaat Şirketince Yüklenilen KDV Listesindeki Sarf Malzemesi Miktarı | Fazla Yüklenilen Sarf Malzemesi Miktarı |
|---------------|--------------------------|--------|-------|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Hazır Beton   | 10.000                   | 0,38   | m3/m2 | 3.800                                                             | 6.800                                                                | 3.000                                   |
| İnşaat Demiri | 10.000                   | 34     | kg/m2 | 340.000                                                           | 400.000                                                              | 60.000                                  |

Kaynak: Tablo inşaat mühendisleri odası verileri ışığında örneklendirmek amacıyla yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo.35'e göre inşaat faaliyetini icra eden şirketin fazladan yüklendiği hazır beton ve inşaat demiri miktarına isabet eden yüklenilen KDV tutarı iade tutarından tenzil edilebilir. İade talep eden inşaat şirketlerinin bu konuyu önemsemeleri ve iade tutarının belirlenmesinde titizlikle hareket etmeleri gerekmektedir. Fiili tüketim miktarları ile resmi rakamların verileri kıyaslanmalı, fark miktarı yüksek ise nedenleri mükelleflerce gerekli makamlara izahat edilmeli veya YMM'ler tarafından düzenlenen iade raporlarında açıkça ortaya konulmalıdır. İnşaat projesinin standartların üzerinde olmasını isteyen müteahhit fazladan kullanmış olduğu sarf malzemesini gerçekten söz konusu inşaatında kullandığını delillerle kanıtlamalı ve

resmi makamlara açıklamalıdır. Çünkü bazı yapıların inşasında standart inşaata göre kullanılması gereken inşaat demiri miktarından daha yüksek miktarda inşaat demiri kullanılabilir. Fakat bu hususun mükellefler tarafından açıkça ortaya konulması ve resmi makamların ise bu duruma kanaat getirmesi gerekmektedir.

Başka bir husus ise konut inşası sırasında adet olarak ve kolayca miktarı tespit edilebilen inşaat malzemeleri kullanılmaktadır. Bu malzemelere mutfak dolabı, oda kapısı, çelik kapı, kombi, kalorifer peteği, asansör sistemi gibi malzemeler örnek verilebilir. Söz konusu harcamalara istinaden yüklenilen KDV, teslim tabi konut için doğrudan yapılan harcamalar olduğundan iadesi talep edilebilmektedir. Konut için yapılan bu harcamalar için kolayca miktarı tespit edilebilen malzemeler yapılan inşaattaki bağımsız bölüm sayısına orantılı olarak doğru tespit edilerek yüklenilen KDV listesine intikal ettirilmelidir. Çünkü vergi dairesi tarafından veya inceleme elemanlarınca yapılan tetkiklerde teslim konu bağımsız bölüm sayısı belli olan bir inşaat için kullanılacak malzeme sayılabilir olduğunda kolayca hesaplanabilmekte ve iadesi uygun görülmekte veya reddedilmektedir.

#### **3.6.14. KDV İadesi Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Sorunlar**

Çalışmanın önceki bölümlerinde KDV iade kontrol raporunda yapılan analizlere, sorgu segmentlerine, segmentlerin neden başarısız olarak hata verdiğine ve hataların giderilmesi adına yapılması gerekenler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Mükelleflerin KDV iade talebinde bulunabilmesi için öncelikle mükellefin ilgili dönem e-beyannamesini göndermesi ve göndermiş olduğu beynamede iade edilebilir KDV bulunması gerekmektedir. Ancak iade talebinde bulunup bulunmama konusu mükellefin iradesine kalmış olup iade talep hakkı mevzuatta belirtilen süreler dahilinde saklıdır.

Mükellef beyannamelerini ve internet vergi dairesinden listelerini gönderdiği gün iade dönemine ait standart iade talep dilekçesinin de sisteme gönderilmiş olması şartıyla KDV iadesi kontrol raporu oluşturulur ve rapor iadeyi yapmaya yetkili vergi dairesine gönderilir. Mükellef kontrol raporundaki segmentlerde hata bulunması halinde gerekli düzeltmeleri yapabilmesi için pasife çekme dilekçesini iadeye yetkili vergi dairesine verebilir. Mükellef, iade talebinde bulunacağı zaman, KDVGUT

gereğince iade işlem türüne göre verilmesi gereken listelerini internet vergi dairesi yolu ile elektronik ortamda gönderir. KDV iadesi kontrol raporu oluşunca aynı zamanda özet rapor internet vergi dairesi sistemi üzerinden mükellefe otomatik olarak gönderilir (GİB KDV İadesi Risk Analiz Raporu Kılavuzu, 2023: 12).

Mükellefler bu zaman zarfında gerekli düzeltmeleri yaptıktan sonra listeler en son haliyle sisteme gönderilir. Kontrol raporundaki hata veren başarısız segmentler için mükellefçe bir geri bildirim yapılması ve vergi dairesince de yeterli görülmesi durumunda segment için geri bildirim eklenerek işlemlere devam edilir. KDV iade kontrol raporu sürecinde mükellefler gerekli durumlarda iade tutarından tenzil işlemi de gerçekleştirebilmektedirler. Vergi daireleri geri bildirimleri, mükellefin izahatlerini yeterli bulmazsa incelemeye de sevk edebilmektedir.

KDV iade talebinin yerine getirilmesi öncesinde süzgeç görevi icra eden KDVİRA teknolojik ilerlemelerin hız kesmediği 21. yüzyılda kapasitesi ve etkinliği artırılmalıdır. Sisteme yetkili kişilerin erişimi vergi mahremiyeti hükümleri de dikkate alınarak sağlanmalıdır. Sistemde yer alan kontrol raporu segmentleri geliştirilirken idare ve mükellefi de zaman kaybına uğratmayacak verimli sorgular yapılması sağlanmalı ve risk odaklı tespitler yapılmaya çalışılmalıdır. Ayrıca ilgililerin faydalanabileceği bir rehber oluşturularak mükelleflerin ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşması sağlanmalıdır. Böylece idare de mükelleflerin tereddüt ettikleri hususlara yönelik taleplerinin azalmasıyla gereksiz iş yükünden kurtulacaktır. Ancak kritik husus sorgu segment sayısının artışı değil verimli ve risk odaklı sorgulamaların yapılmasıdır. Aksi takdirde mükellefler ve vergi idaresi segment hatalarının giderilmesi konusunda zaman kaybına uğrayacaklardır. Bu durum idareye iş yükü oluştururken, iade hakkının zamanında elde edilememesi sebebiyle mükelleflere zaman ve finans maliyeti oluşturacaktır.

### **3.6.15. YMM Raporlarına İstinaden Talep Edilen İadelerdeki Eksiklikler**

3568 sayılı Kanun ve bu kanununa dayanarak çıkarılan yönetmelik kapsamında YMM raporuna istinaden KDV iadesi yapılabilmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere ilişkin olarak YMM raporuyla iade talep edilebilecek iade türlerine ve YMM raporlarının hangi sürelerde ibraz

edilmesi gerektiğine değinilmiştir. Mükelleflerin birçoğu YMM raporlarıyla talep edebilecekleri iade türlerinde iadenin daha hızlı olduğu gerekçesiyle YMM'ler ile sözleşme imzalamakta ve YMM raporu ile iade talebinde bulunmaktadır. Mükelleflerin YMM raporu ile talepte bulunmalarının sebebi zaman kaybının önüne geçerek iade tutarına daha hızlı ulaşmak ve bununla birlikte de finans maliyetini (teminat mektubu maliyeti gibi) azaltmaktır.

Uygulamada YMM raporlarında eksiklikler tespit edilebilmekte ve vergi daireleri söz konusu eksikliklerin giderilmesi konusunda eksiklik yazısı düzenlemekte, bu yazılar tebliğ edilmekte, mükellefler ve YMM'lerce eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır. Özellikle indirimli orana tabi konut teslimine ilişkin iade talep edilen YMM raporlarında eksik bilgi ve belge, hesaplama eksiklikleri, yüklenilen birim KDV tutarının doğru tespit edilememesi, yeterli karşıt tespitin yapılamaması, inşaatta kullanılması gereken sarf malzeme miktarının hesabına yer verilmemesi gibi birçok eksiklikle karşılaşmaktadır.

Bu nedenle YMM'lerce rapor tanzim edilirken inşaata ilişkin genel bilgiye, arsa (kat) karşılığı ise gerekli bilgilere ve arsa bedeli karşılığında arsa sahibine teslim edilen konutlara ilişkin hesaplamalara, yüklenilen KDV tutarının mevzuata uygun olup olmadığına, hangi yüklenimlerin listede yer alıp almadığına ilişkin detaylı listeye yer verilmelidir. Yüklenilen m2 birim KDV, şüpheye mahal vermeyecek şekilde net bir şekilde hesaplanmalıdır. Son derece önemli olan net alan hesabına, ortak alanların neler olduğu ve hangi ortak alanlara ilişkin harcamaların yüklenim listesinde yer aldığına ilişkin detaylı bilgi bulunmalıdır. İnşaat maliyetlerinin ada-parcel veya inşaat bazında ayrı ayrı hesaplamalarına yer verilmeli ve satışlara ilişkin detaylı bilgi verilmelidir. İade tutarından tenzil edilen tutar var ise bu tutara ilişkin bilgiye ayrıntılı yer verilmelidir. Konut satış bedellerine ilişkin değerlendirme yapılmalı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı irdelenerek rapor tanzim edilmelidir. Uygulamada bazı YMM raporlarında düşük tutarda olan konut satış bedellerinin YMM'ler tarafından yükseltilerek gerçek satış bedeline uyarlandığı, yüklenilen KDV tutarlarının bir kısmının listeden çıkarılması vb. durumlarla da karşılaşmaktadır.

Öte yandan idarece izahat istenen eksiklik yazılarında belirtilen tüm hususlar karşılanacak şekilde tam ve doğru olarak cevap verilmeli ve belgeler cevap yazısına eklenmeli, tereddüt ve şüphe yaratacak açıklamalardan kaçınılarak hem idare tekrar

aynı eksikliklere mesai harcamaktan kurtarılmaya çalışılmalı hem de iade süreci daha sağlıklı yürütülmelidir. Eksiklik yazılarına cevap verilmediği, eksik bilgi verildiği takdirde veyahut verilen cevap vergi dairesi tarafından yeterli görülmediği takdirde iade talebi incelemeye sevk edilmektedir.

İdare tarafından haksız iade aldığı tespit edilen mükelleflerin SMMM ve YMM'lerin mali ve disiplin yönünden sorumlulukları irdelenmeli ve şayet sorumluluk varsa illiyet bağının net olarak ortaya konularak raporlarda açıklanması gerekmektedir. Haksız iade almaya yönelik oluşturulan organizasyonlarda, haksız iade alma iradesine iştiraki olan meslek mensubunun (SMMM, YMM) sorumluluğu da ayrıca değerlendirilmelidir. Bu itibarla YMM'lerce düzenlenen raporlar muhasebe ilkelerinden sosyal sorumluluk ilkesi gereğine uygun olmalıdır. Raporlar tanzim edilirken salt şahsi sorumluluk kaygısı ön planda tutulmamalı, mesleki niteliğin gerekleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

### **3.6.16. İade Talebinde Alt Sınır Bulunması**

Çalışmada mükelleflerce mevzuata göre hesaplanan iade tutarının tamamının değil, Cumhurbaşkanınca belirlenen sınırı aşan kısmının iade alınabileceği ve yıllar itibariyle alt sınır tutarlarına yer verilmiştir.

Son beş yılda iade alt sınır tutarı yaklaşık beş kat artmış ve 2023 yılı için 57.300-TL'ye ulaşmıştır. İndirimli KDV'ne bağlı iade taleplerine ilişkin olarak geçmiş yıllar için belirlenen alt sınır tutarları, doğrudan içinde bulunulan yıla ilişkin iade hesabının içine dahil edilmemekte ve devreden KDV hesabı içinde yer almaktadır. Bu nedenle alt sınır tutarının hesabında yalnızca cari yıl için belirlenen tutarın dikkate alınması gerekmektedir. 2023 yılında indirimli KDV'ne tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen 200.000-TL tutarındaki iade hakkı, 2023 yılı için belirlenen 57.300-TL düşülecek ve kalan  $(200.000 - 57.300) = 142.700$ -TL iade talep edilebilecektir. Geçmiş yıllar için belirlenen alt sınır doğrudan cari yıla ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Devreden KDV olarak mükelleflerin beyanları arasında sürekli birikecek olan bu tutar KDV yükünü artıracaktır. İndirim imkanı bulunan ve alt sınır nedeniyle iade talep edilemeyen bu tutar KDVK 58. madde hükmü gereği de gelir ve kurumlar vergisi

matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Ancak bu durum bir mükellefçe yargıya taşınmış olup yargı kararlarına ek.10'da yer verilmiştir (Danıştay Resmi Websitesi, Erişim Tarihi: 10.05.2023). Söz konusu kararlarda özetle, Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin kararıyla; dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline, eksik ödeme tutarın iadesine karar verilmiştir. Davalı idare de bu durumun yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle bu kararın bozulmasını talep etmiştir. Danıştay 3. Dairesi kararı ile Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin vermiş olduğu kararı uygun bulup, davalı vergi idaresinin temyiz istemini reddetmiştir.

Söz konusu alt sınır iade talep sorununu tek mükellef bazında düşünülmemesi gerekmektedir. İade talep edilemeyen tutar bir ticari işletme ve bir yıl için düşük bir tutar olarak değerlendirilebilmektedir. İşletmelerin sürekliliği, ortak ve yöneticilerinin yaşam süresinden bağımsız olarak ayrı bir kişiliği göz önünde bulundurulduğunda yıllar itibariyle indirimli orana tabi işlemleri olan ve alt sınır nedeniyle iade alınamayan KDV tutarları mükellefler üzerinde devasa bir yük oluşturacaktır. Kaldı ki sürekli indirimli orana tabi teslim ve hizmetleri olan mükelleflerin genel olarak beyanlarında ödenecek KDV tutarı oluşmamakta ve sürekli devreden KDV tutarları birikmektedir. Çok sayıda mükellefin alt sınır nedeniyle iade talep edemediği tutarlar göz önünde bulundurulursa iade hakkı doğmuş ancak talep edilemeyen bir vergi yığınının söz edilebilmektedir. Ayrıca bu durum KDV'nin genel özelliği olan indirim ve yansıtma özelliği ile de bağdaşmamaktadır. Bu konuda mevzuat düzenlemesi yapılarak alt sınır azaltılabilir veya ortadan kaldırılabilir. Böylece mükellefler üzerlerinde oluşan KDV yükünden kurtulabileceklerdir.

### **3.6.17. İade Talebinin Süreyle Sınırlandırılması**

Mükelleflerin genel olarak iade talebinde bulunabilmeleri için öncelikle KDV beyannamesi vermeleri ve bu beyannamede iade edilecek KDV tutarı bulunması gerekmektedir. Mükellefler indirimli KDV'ne tabi işlemlerden doğan iade talep haklarını, en geç işlemin yapıldığı yılı izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin beyannamelerin herhangi birinde beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak beyannamede iade beyan edilmesi yeterli olmayıp işlem yapıldığı yılı izleyen yılın sonuna kadar iade dilekçesiyle ve mevzuat hükümlerine göre gerekli diğer

belgelerle birlikte vergi dairelerine başvurmaları gerekmektedir.

Belirtilen sürelerle uygun olarak YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilen iadelerde ise iadeye konu işlemin gerçekleştiği yılı izleyen yılın sonundan itibaren altı ay içinde vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Bu süre zarfında raporun ibraz edilmemesi halinde vergi dairesi tarafından iade talebi gecikmeksizin incelemeye sevk edilecektir.

Mükellefler indirimli orana tabi olarak gerçekleştirdikleri işlemlerden doğan iade taleplerini yıl içinde veya izleyen yıl içinde yapmak zorunda olduklarından, iade talep işlemlerinin zamanında yapılmaması durumunda iade haklarından mahrum kalabileceklerdir. Yine YMM raporu ile talep edilen iadelerde süresinde ibraz edilmeyen raporlara istinaden vergi incelemesi ile karşı karşıya kalınabilecektir.

#### **3.6.18. Müteahhitlerce Arsa Sahibi Adına Yapılan Harcamaların Gider Yapılıp Yapılamayacağı Sorunu**

4708 sayılı Yapı Denetim Kanunu'nun 2. maddesine göre yapı denetim şirketleri hizmetleri karşılığında arsa sahibi adına fatura düzenlemek durumundadırlar. Bu açıdan bakıldığında anılan kanunda yapı denetim hizmetinin esasında yapı sahibine verilecek bir hizmet olduğu açıkça belirtilmiştir. Ancak uygulamada, yapı denetim sözleşmesini arsa sahibi adına müteahhit vekaleten imzalamakta ve ödeme müteahhit tarafından mal müdürlüğüne yapılmaktadır. Arsa sahibi adına düzenlenen belediye harçlarına ilişkin belgeler, yapı denetim faturaları, şantiye elektrik ve su faturaları gibi bilumum giderler müteahhitler tarafından ödenmektedir. Bu durumda söz konusu giderlerin müteahhit tarafından gider olarak indirilip indirilemeyeceği konusunda farklı görüşler mevcuttur.

Her ne kadar müteahhit tarafından arsa sahibi adına da olsa yapıların inşası için harcamalar yapılmakta ancak vergi kanunları müteahhitçe yapılmış olan bu harcamaların gider yapılmasına ve KDV'nin de indirimine cevaz vermemektedir. Konuya ilişkin özelgelere ek.1'de yer verilmiştir. 03.04.2014 ve 22.08.2011 tarihli özelgelerden de anlaşılabacağı üzere, bahse konu bu nitelikteki harcamaların matrahın tespitinde gider olarak indirilemeyeceğine ve KDV'nin de indirim konusu yapılamayacağına dair görüş ağırlık kazanmıştır.

## SONUÇ

Dünya’da geçmişte muamele vergileri vb. adlar altında birçok işlem vergisi bulunmaktayken bugünkü anlamıyla KDV ilk defa 1954 yılında Fransa’da uygulanmaya başlamıştır. Türkiye’nin AB üyelik sürecine dahil olmasıyla vergi uyumlaştırmaları kapsamında KDV, ülkede kabul edilmiş olup 1985 yılından itibaren yürürlüktedir. Vergi gelirleri içinde çok ciddi bir paya sahip olan KDV, hem etkin bir maliye politikası aracı olarak kullanılmakta hem de verimli bir kamu kaynağı olarak bütçe dengesine olumlu etkileri bulunmaktadır.

Yürürlük tarihinden bu yana uygulanan KDV oranları çeşitlilik göstermiş olup kanuni oran %10 olarak belirlenmiş ancak uygulamada genel oran %20 iken indirilmiş oranlar ise %1 ve %10’dur. İndirimli oran birçok ülkede çeşitli mal ve hizmet gruplarına uygulanmakta olup indirimli KDV oranına tabi teslim ve hizmetler genel itibariyle ülkeler arasında benzerlik göstermektedir. Türkiye’de de indirilmiş oran uygulanan birçok mal ve hizmet grubu bulunmakta olup KDVK’nda yer alan yetki hükümlerine dayanılarak yetkili makam tarafından (I) ve (II) sayılı listelerde indirimli KDV’ne tabi mal ve hizmetler hacimli olarak belirlenmiştir. Ancak mükellefler, vergi idaresi ve KDV uygulayıcıları indirimli orana tabi çok sayıda mal ve hizmet grubunun bulunması ve sık sık güncellenmesi sebebiyle yanılgıya düşebilmektedirler. Uygulanacak KDV oranının ne olduğuna ilişkin idare tarafından izahat verilmiş çok sayıda özelge bulunmakta ve vergi idaresi bu yolla tereddütleri gidermeye çalışmaktadır. Bu gibi olumsuzluklar ayrıca haksız ve yersiz vergi iadelerine aynı zamanda vergi kayıplarının artması sonucu hazine zararına sebebiyet vermektedir. Mükellefler ve idare arasındaki ihtilafların artması sebebiyle de yargının yükü de artırmaktadır. Bu sebeple, KDV oranlarının bulunduğu liste çok sık değiştirilmemeli, sade ve anlaşılır olmalıdır.

Esasen tezin temel konusu da inşaat sektöründeki indirilmiş KDV oranları ve bu oranlardan kaynaklanan iade uygulamasıdır. İade uygulaması KDV’nin yansıtma özelliğinden kaynaklanmaktadır. KDV’nin esas yüklenicisi nihai tüketici olup istisna, indirim vb. uygulamalar ile yansıtma ve indirim mekanizmasının işlemediği durumlarda nihai tüketici dışındaki mükelleflere yük oluşturan KDV’nin iadesi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Türkiye’de ekonomik büyümeye destek veren en önemli sektörlerin başında gelen inşaat sektörü kendisine girdi sağlayan birçok alt sektörün gelişimine de katkıda bulunarak ülkenin istihdam yaratma kapasitesini önemli ölçüde etkilemektedir. Hükümet politikaları ve ekonomik kararlar ile yurt dışı piyasalarda yaşanan gelişmelerin ise sektörü doğrudan etkilediği anlaşılmaktadır. İnşaat sektörünün Türkiye’deki yapısına ve önemine, inşaat işlerinin niteliği itibarıyla karmaşık ve çok taraflı oluşuna, birçok sektörle olan ilişkisine ve KDVK’ndaki düzenlemelerle teşvik edildiğine yer verilmiştir. Sektöre ve özellikle de konuta yönelik talebin canlı tutulması adına gerekli politikalar belirlenmelidir. Özellikle konuta yönelik talebin düşmemesi için konut kredisi olanaklarının tüketicilere uygun koşullarla sağlanması gerekmektedir. Yeni, modern, doğal afetlere dayanıklı sosyal konutların satışını destekleyecek politikalar geliştirilmelidir. Yine konut inşasına yönelik çeşitli vergi düzenlemeleri, teşvik, istisna ve uygulamadaki var olan indirilmiş KDV oran sisteminin devamının sağlanması gerekmektedir. İnşaat sektörüne yönelik istisna düzenlemeleri bulunmakla birlikte en genel düzenleme konut teslimleri ve inşaat taahhüt işleri için belirlenmiş olan indirimli KDV oranlarıdır. Belli özelliklere haiz konut teslimleri indirilmiş orana tabi olarak teslimi mümkün kılınmış, bu teslim için yüklenilen ve indirim yoluyla da telafi edilemeyen verginin ise iadesi imkanı sağlanmıştır. Genel orana tabi teslim ve hizmetler için ödenen KDV, düşük orandaki teslimler nedeniyle tahsil edilen KDV’nden daha küçük tutarda olacağından, telafi edilemeyen ve sürekli mükellefler üzerinde bir yük oluşturan KDV’nin KDVK hükümlerine göre iade imkanı bulunmaktadır. Ancak vergi iadesi teknik ve titizlik gerektiren işlemler sürecidir. Çünkü iade sürecinin kontrolü ve denetimi uzmanlık gerektirmekte, yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergi tutarının gerçekte yüklenilip yüklenilmediği, yüklenildiyse tutarının doğru tespiti özellikle üretim işletmelerinde zorlukları beraberinde getirmektedir. İnşaat yapımı da bir imal süreci olduğundan iade tutarının doğru hesaplanması ve oluşturulması, iade talebinin yerine getirilmesi süreci uzmanlık ve mesai gerektirmektedir. Bu gibi zorluklar nedeniyle mükellefler YMM iade tasdik raporu ile iade talep etmekte ya da hızlandırılmış iade veya indirimli teminat sertifikası temin etmeye çalışarak iade sürecinin olumsuz bu yönünü bertaraf etmeye çalışmaktadırlar.

KDV iadeleri sıkı şekil şartlarına tabi olmakla birlikte iadenin talep zamanına, ne şekilde ve hangi mükelleflerce talep edildiğine göre farklılık göstermektedir. Bu detaylar tali mevzuatta detaylı olarak işlenmiştir. Hangi işlemler için iade talep hakkı olduğuna ve iade talep edileceğine, hangi mükelleflerin iade hakkından yararlanabileceğine, iade tutarının hesaplanmasından, ne şekilde iade alınabileceğine ve hangi yollarla iadenin gerçekleşeceğine kadar hacimli mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden kaynaklı iade talepleri esas itibarıyla mahsuben veya nakden olarak iade edilmekte, iadenin tutarına göre VİR, YMM raporuna göre veya teminat gösterilmek suretiyle iade alınabilmektedir. Mahsuben iade talepleri daha kolay ve hızlıca yerine getirilmekteyken, belli tutarı aşan nakden iade talepleri ise daha da irdelenerek ve belli şartlara göre yerine getirilmektedir. Ancak vergi idaresinin her türlü iade talebinin yerine getirilmesi veya getirildikten sonra detaylı olarak araştırma ve inceleme yetkisi göz ardı edilmemelidir.

Vergi iade uygulamalarındaki gelişmeler ve teknolojinin getirdiği imkanlar kullanılmak suretiyle iade talepleri daha etkin şekilde değerlendirilmektedir. Risk odaklı analizler yapılarak haksız iadenin önüne geçilmekte, uzmanlaşma ile daha hızlı ve etkin iade süreci ortaya konmaktadır. Özellikle uygulamadaki HİS ve İTUS uygulamalarının kapsamı daha fazla mükellefin yararlanabileceği şekilde genişletilmelidir. Bazı durumlarda mükellefler art niyet olmaksızın çeşitli gerekçelerle vergi ödevlerini zamanında yerine getirememekte veya borçlarını vadesinde değil de kısa bir süre sonra ödeyebilmektedirler. Bu nedenle şartlar esnetilerek ve mükelleflere kolaylıklar sağlanarak sistemden yararlanma imkanlarının önüne geçilmemelidir. İTUS uygulamasından yararlanabilecek mükellef sayısının artışına ilişkin bir düzenleme ile mükelleflerin iade talepleri için bankalardan temin ettikleri indirimli olmayan teminat mektuplarının finansman yükü hafifletilerek, teminat mektupları için ayrılan fonların üretime ve hizmet sektörüne dahil edilmesi sağlanabilecektir. HİS uygulamasının şartları ancak orta ve büyük ölçekteki mükelleflerin yararlanabileceği şekilde belirlendiğinden bu uygulamanın da şartları esnetilerek daha genele yayılması sağlanabilecektir.

Ayrıca iade talebinin 10.000-TL'nin altında olması durumunda iade talebi nakden veya mahsuben VİR, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilmekte olup söz konusu tutarın üzerinde olması durumunda ise şartların sağlanması

zorunludur. Mükelleflere şartsız iade imkanı sağlayan bu limit tutarının artırılması gerekmektedir. Söz konusu tutar ekonomik faaliyetler için nispeten küçük bir tutar olarak değerlendirilmektedir. Böylece nispeten düşük tutardaki bazı iade taleplerinin daha hızlı ve mesai harcanmadan yerine getirilmesi sağlanmış olacaktır. Özellikle GİB ve Vergi Denetim Kurulu da risk odaklı daha verimli iade taleplerinin denetimine yoğunluk verilebilecektir. Bahsi geçmişken şüpheye düşülmemesi gereken bir husus ise iade tutarının her ne büyüklükte olursa olsun hepsinin belli bir analize tabi tutulduğudur. Küçük tutardaki ve koşulsuz iadelerin sanki hiç kontrol ve analiz edilmeksizin yerine getirildiği düşünülmemelidir.

İnşaat işlerindeki indirimli orana tabi teslimlerden kaynaklı bazı özellikli durumlara, konular ile ilgili idare tarafından verilen özelgelere yer verilmiş olup başlıca sorunlara ve bazı çözüm önerilerinden bahsedilmiştir. İlk sırada indirimli orana tabi olarak teslim edilecek konut için uygulanacak KDV oranının tespiti sorunu gelmektedir. Bunun için de teslim edilecek konutun net alanının doğru hesaplanması teslimde uygulanacak KDV oranı açısından önemi son derece kritiktir. Satışa konu edilecek konutun tesliminde uygulanacak KDV oranı ayrıca başkaca kriterlere göre de değişiklik gösterse de uygulamada en çok karşılaşılan sorunların başında net alan hesaplaması gelmektedir. Son mevzuat değişikliklerinde dahi net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında konutlar için indirilmiş KDV oranı uygulaması devam etmektedir. Net alan ilgili mevzuat çerçevesinde doğru hesaplanarak konutun özelliğine göre tabi olduğu KDV oranı hatasız uygulanmalıdır. Net alan hesabında tereddüt hasıl olması halinde gerekli makamlardan konu ile ilgili teknik bilgi talep edilerek işlem tesis edilmelidir. Böylece konut teslimlerinde doğru KDV oranı uygulanarak olası hazine zararının ve yersiz KDV iadelerinin önüne geçilmiş olunacaktır. Mükellefler de iade taleplerinde olası gecikmelerle veya geri alınacak iade tutarı ile karşı karşıya kalmayacaklardır.

Yine uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlardan biri de resmi kayıtlarında konut olarak yer almakla birlikte fiiliyatta işyeri olarak kullanılan veya tam tersi durumda bulunan taşınmazların tesliminde uygulanacak KDV oranıdır. Bu durumdaki taşınmazlar için vergi uygulamalarında 213 sayılı VUK hükümleri gereği vergilendirmede gerçek mahiyet esas olduğundan, taşınmazın fiili durumu tespit edilmeli ve uygulanacak KDV oranı belirlenmelidir. Benzer bir durum da imar barışından faydalanan taşınmazlarda görülmektedir. Yapı ruhsatı veya kullanma izin

belgesi bulunmayan taşınmazlar için imar barışından faydalanılarak bu taşınmazlar kullanılabilir hale gelmektedir. Konut, işyeri, ofis vb. şekilde inşa edilen taşınmazlar imar barışından faydalandırılmakta ve gerçek kullanım amacı dışında kullanılabilir. İşyeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen taşınmazların konut teslimindeki KDV oranı avantajından faydalanılmak için imar barışı ile konut olarak bildirimi yapılmakta ve fiiliyatta ise rezidans ofis, işyeri vb. olarak satışa sunulmakta ve kullanılmaktadır. Satıcılar tarafından düşük KDV oranı uygulanması suretiyle satışı cazip hale getirilmekte ve haksız iade alınmak suretiyle Hazine zarara uğratılmaktadır. Bu nedenle benzer durumdaki taşınmazların da fiili durumu tespit edilmeli ve KDV oranı taşınmazın gerçek mahiyetine göre uygulanmalıdır.

Taşınmaz teslimindeki bir diğer husus ise konutların ankastre ürünlerle veya mobilyalı olarak satılması durumudur. Taşınmaz satışının teşviki, pazarlama stratejisi vb. nedenlerle konut ile birlikte birtakım eşyalar da teslim edilebilmektedir. Ankastre vb. eşyalar ile konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilecek (eklenti) mahiyette olanların teslimi, konuttan ayrı bir teslim olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Konut teslimi dışındaki eklenti mahiyette olanların tabi oldukları KDV oranları uygulanarak teslimi gerçekleştirilmelidir. Konu ile ilgili çok sayıda özelge bulunmasına rağmen uygulamada halen bu konuda çok sık hata yapıldığı gözlemlenmektedir. Vergi uygulayıcıları, mükellefler ve vergi idaresi konu hakkında özenli davranarak iade işlemlerini yerine getirilmelidir.

İndirimli orana tabi konut teslimindeki diğer bir kritik husus ise iade talep edilebilecek KDV tutarının hesabıdır. Konut teslimindeki KDV oranının doğru tespiti ne kadar önemli ise teslimi gerçekleştiren satıcıların yüklendikleri ve iade talep edebilecekleri KDV tutarının tespiti de bir o kadar önemlidir. Konutların yapımı aşamasında ortak alanların bir kısmı için yüklenilen KDV tutarlarının iadesinin mümkün olamayacağı mevzuat hükümlerince ve idare tarafından verilen özeldgilerle açıkça belirtilmiştir. Çağdaş toplu konut projelerinde sosyal yaşam alanları konutlar ile birlikte inşa edilmekte ve o konutlarda barınan insanların ortak ve sosyal ihtiyaçlarını giderecekleri alanların inşası ilgili mevzuat çerçevesinde de hali hazırda zorunludur. Ortak ve sosyal ihtiyaçların giderilmesi için yapılan harcamalar için yüklenilen KDV'nin iadesi konusunda esneklik sağlanması adına düzenlemeler yapılmalıdır. Danıştay'ın kararı da bu yöndedir. Böylece indirimli orana tabi konut

teslimi bulunan mükelleflerin iade talep edebileceği tutar daha da artmış olacak ve üzerlerindeki KDV yükü azaltılmış olacaktır. Ayrıca yapı ruhsat tarihinden önce alınan ve stok niteliğinde olmayan giderlere (hazır beton vb.) ilişkin KDV tutarları indirim konusu yapılabilirken, yüklenim listesine dahil edilememekte ve iadesi talep edilmemektedir. Müteahhitlerin yapı ruhsatından önceki yüklenimlerine istinaden iade talebinde bulunurken bu hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Öte yandan konutların yapımı için yüklenilen ve fiilen tüketilen sarf malzeme miktarları ile resmi rakamların standart tüketim verileri kıyaslanmalı, fark varsa nedeni izah edilmeli veya YMM'ler tarafından düzenlenen iade raporlarında açıkça ortaya konulmalıdır.

İndirimli orana tabi konut teslimi gerçekleştiren mükellefler kanunun asıl amacına aykırı bir takım işlemlerle muvazaalı olarak konut teslimleri gerçekleştirebilmekte ve haksız iade talebinde bulunabilmektedirler. Bu durum kanunun indirilmiş KDV oranı belirleme amacı ile örtüşmemektedir. Kanun koyucu ve kanunun verdiği yetkiye dayanarak yetkili makamların indirim, istisna, muafiyet vb. düzenlemeleri genel olarak teşvik amaçlıdır. Konut teslimindeki indirimli oran uygulaması sayesinde bazı özelliklere haiz konutların tesliminde düşük oranda KDV uygulaması ile fiyatın cazip hale getirilmesi ve teşviki amaçlanmaktadır. Bu nedenle henüz satışı gerçekleştirilmeyen ve stokta bulunan konutlar dolayısıyla iade talep edebilmek amacıyla muvazaalı işlemlerle ilişkili kişilere yapılan konut teslimleri indirilmiş KDV oranının belirlenme amacı ile bağdaşmamaktadır. Tebliğ düzeyindeki hükümlerle uygulamaya yön verilmeye çalışılmış, verilen özgelgelerle tikanıklık giderilmeye çalışılmış olsa da kanunda veyahut tali mevzuatta konuya ilişkin kapsamlı ve açıklayıcı bir düzenleme yapılması gerektiği kanaatine varılmıştır. Çünkü bu konu halen gündemde ve ihtilafa sebebiyet vermektedir.

KDV iade sürecine ve yersiz iadenin önlenmesine adına katkısı büyük olan KDVİRA teknolojik ilerlemelerin hız kesmediği 21. yüzyılda kapasitesi ve etkinliği artırılmalıdır. Sisteme yetkili kişilerin erişimi vergi mahremiyeti hükümleri de dikkate alınarak sağlanmalıdır. Ayrıca ilgililerin faydalanabileceği bir rehber oluşturularak mükelleflerin ihtiyaç duyduğu bilgilere ulaşması sağlanmalıdır. Böylece idarenin ve mükelleflerin de tereddüt ettikleri hususlara yönelik talepleri azalacaktır.

İade hakkı bulunan ancak iade talebinde alt sınır bulunması nedeniyle iade talep edilemeyen KDV, bir sorun olarak ortaya çıkmakta ve mükelleflerin aleyhine bir

durum oluşturmaktadır. Çok sayıda mükellefin alt sınır nedeniyle iade talep edemediği tutarlar göz önüne alındığında iade hakkı doğmuş ancak talep edilemeyen bir vergi yığını oluşmaktadır. Ayrıca bu durum KDV'nin genel özelliği olan indirim ve yansıtma özelliği ile de bağdaşmamaktadır. Yine başka bir sorun ise iade talebinin süre ile sınırlı olmasıdır. İade hakkı bulunan mükellefler gerçekleştirdikleri indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerden doğan iade taleplerini yıl içinde veya izleyen yıl içinde yapmak zorunda olduklarından, iade talep işlemlerinin zamanında yapılmaması durumunda iade haklarından mahrum kalabileceklerdir. YMM raporu ile talep edilen iadelerde ise süresinde ibraz edilmeyen raporlara istinaden vergi incelemesi ile karşı karşıya kalınabilecektir. YMM'lerce düzenlenen raporlar muhasebe ilkelerinden sosyal sorumluluk ilkesi gereğine uygun olmalıdır. Raporlar tanzim edilirken salt şahsi sorumluluk kaygısı ön planda tutulmamalı, mesleki niteliğin gerekleri de göz önünde bulundurulmalıdır.

## KAYNAKÇA

### KİTAP

Acar, M., Çalı, L. (2013). *Katma Değer Vergisi Kanunu, İhracat İstisnası ve İadeler* (2. Basım). Balıkesir: Dileksan Kağıtçılık.

Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Hukuku Sistemi*, 10. b. Ankara: Gazi Kitapevi.

Akman T. K. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, 1. b. İzmir: İlya Yayınevi.

Ay, H. (2021). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nobel.

Bağırcan, M. K. (2022). *İnşaat İşlerinde Vergi, Muhasebe ve KDV İade Uygulamaları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2010). *Vergi Hukuku*, (25. Bası). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Değer, N. (2014). *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, 5.b. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Doğan, Ş. (1999). *Türk Vergi Sistemi*, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı b.). Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Duman, İ. H. (2014). *İnşaat Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Egeli, H., Karakoyun, F. (2019). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nobel.

Erdem, M., Doğan, Ő., Tatlıoğlu, İ., (2013). *Kamu Maliyesi*, 11. b. Bursa: Ekin Kitabevi.

Erol, A. (2009). *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Gölçiçek, A. (2015). *Katma Değer Vergisi* (1. Baskı). İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Kalenderoğlu, M. (2013). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi (15. Basım)*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi Yayınları.

Karluk, S. R. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye*, 8.Bs., İstanbul: Betaş Yayınevi.

Kırbaş, Ő. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 20.b. Ankara: Siyasal Kitapevi.

Kırıктаş İ., Tolu A. (1996). *İhracatta KDV Uygulaması*. Ankara: Maliye HUD Yayınları.

Kızılot, Ő. (2014). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ő., Şenyüz, D., Taş, M., Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kocahanoğlu, O. S. (1989). *Türk Katma Değer Vergisi*. İstanbul: Temel Yayınları.

Kütükçü, A., Ö. Çakıcı, B. Akçay, M. Ersan. (2013). *KDV İndirimli Oran ve İade*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*, (Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı b.). İstanbul: Beta Basım Yayıncılık.

Oktar, K. (2017). *KDV İstisnalar ve İadeler*, 10. b. Ankara: Gözlem Yayıncılık.

Oktar, S. A. (2013). *Vergi Hukuku*, 9. b. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Öncel M., Çağan, N., Kumrulu, A. (2000). *Vergi Hukuku*, 8.b. Ankara: Turhan Kitapevi.

Öner, E. (2017). *Türk Vergi Sistemi*, 8.b. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özbalcı, Y. (2006). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Öztürk N. (2013). *Kamu Maliyesi*, 1. b. Bursa: Ekin Kitabevi.

Pehlivan, O. (2013). *Kamu Maliyesi*, 4. b. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Şenlik, M. (2011). *İnşaat Muhasebesi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2023). *Türk Vergi Sistemi* (20. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2021). *Vergi Usul Hukuku* (Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş baskı). İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Tosuner, M., Arıkan, Z., Bay, H. (2022). *Türk Vergi Sistemi* (Gözden geçirilmiş ve yenilenmiş yirmialtıncı baskı). İzmir: Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi.

Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*, (5. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*, (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Uzunoğlu, N. (2013). *Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu*, 1.Cilt. İstanbul: Maliye HUD Yayınları.

Vural, M. (2015). *KDV İade Rehberi*, (6. Basım). İstanbul: Maliye HUD Yayınları.

## MAKALE

Acardağ, A. (2009). Katma Değer Vergisinde İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Esasları ve Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*, (93), 201-214.

Adil, N. (2021). Konut ve İş Yeri Teslimlerinde Katma Değer Vergisi İstisnası ve Bu İstisnanın Anayasal İlkeler Olan Mali Güç ve Eşitlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (45), 103-120.

Akgün, Y. (1995). Avrupa Birliğinin Maliye Politikaları, *Gümrük Birliği Sürecinde Türkiye Dergisi*, (Sayı:17-18 Süreç Özel Sayısı), 206-218.

Alganer, Y., Yılmaz, G. (2015). Avrupa Birliği Müktesebatı Bağlamında Katma Değer Vergisi'nde Yakınlaştırma ve Uyumlaştırma Çalışmaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (28), 135-160.

Altay, A., Karabulut, Ş. (2017). Türkiye'de Mali Teşvik Sistemi ve Yatırımlara Sağlanan Mali Teşviklerin Değerlendirilmesi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(4), 189-202.

Ardıç, M., & Seçer, T. (2015). Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve çözüm nerileri. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (19), 283-306.

Arıkan, Z., Bahçe, A. (2011). OECD ve AB yesi ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı lke Analizi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 61(1), 27-80.

Ay, H. M., Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, (154), 35-155.

Bağdınlı İ. H. (2012). Yeni İndirimli Oran KDV İade Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (288), 33-43.

Baldemir, E. (2003). KDV Oranlarının Gelir Gruplarına Göre Dağılımının Ampirik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(2), 63-76.

Bay, H. (2019). Gayrimenkul Alım Satım ve Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 6(46), 4100-4111.

Belge, S., Polat, L. (2019). Türkiye’de KDV İade Sürecine İlişkin Yaşanılan Sorunlar ve çözüm nerileri. *Press Academia Procedia*, (9), 257-261.

elen, M., Güler, H. (2017). Türkiye’nin KDV Hasılat Performansının Değerlendirilmesi ve Avrupa Birliği lkeleriyle Karşılaştırılması. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* (60), 15-54.

Çelikkaya, A. (2011). OECD yesi ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma abalarının Değerlendirilmesi. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 14(14). 101-106.

Çetin, E., (2016). Son Düzenlemeler Kapsamında Konut Teslimlerinde KDV, *Vergi Sorunları Dergisi*, (200), 124-137.

Demirci, Z., Avcı, O. (2019). KDV'ye Yeni Bir Öneri: İngiliz Modeli. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(2), 597-607.

Doğan, U. (2014). Rezidans ve Konut Projelerinde İnşa Edilen Otoparkların Satışa Konu Edilmesi Halinde KDV, *Gelirler Kontrolörleri Derneği Vergi Sorunları Dergisi*, C. 37, (310), 34-40.

Dursun, G. (2017). İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (435), 132-144.

Ercan, İ. (2014). KDV Genel Uygulama Tebliği Doğrultusunda Haklarında Olumsuz Rapor veya Tespit Bulunan Mükelleflerin İade Taleplerinin Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (123), 117-126.

Eren, M., Şişman, Ö. (2014). KDV'de İndirim Konusu Yapılamayan Özellikli Durumlar, *Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu Dergisi*, (172), 23-41.

Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (12), 57-89.

Fazla, A. (2021). Türk Vergi Sisteminde İade ve İade Raporu Yazma Yetkisi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 1-6.

Gencel, U. (2009). Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulamasında Son Durum. *Yaklaşım Dergisi*, (200), 153-157.

Güngör, G. (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Reform İhtiyacı. *Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu Dergisi*, (219), 75-87.

Işık, N., Kılınç, E. C. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (2), 147-173.

İçten N., İnce, İ., (2017). Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Özellik Arz Eden Hususlar. *Yaklaşım Dergisi*, (298), 77-83.

İçten, N. (2014). Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Hızlandırılmış İade Sistemi (HİS). *Mali Çözüm Dergisi*, (123), 133-38.

İleri, Y. (2016). İndirimli Oranlı KDV İşlemleri İle İadesi Arasındaki Doku Uyuşmazlığı. *Vergi Dünyası Dergisi*, (418), 178-183.

Kandemir, S. (2014). İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Özellikli Durumlar. *Lebib Yalkın Dergisi*, (131), 1-22.

Karabacak, H. (2004). Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı. *Maliye Dergisi*, (147), 46-56.

Karadeniz, H. K. (2013). Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde ve Türkiye'de Katma Değer Vergisi: Yakınsama Gerçekleşiyor Mu?. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, (20), 266-286.

Kargi, V., Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (54), 23-44.

Kılıçaslan, H., Yavan, S. (2017). Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 33-51.

Kızılot, Ş. (1988). Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlarda Vergileme. *İktisat İşletme ve Finans*, (26), 13-23.

Kutbay, H. (2019). Vergi Gelirlerini Etkileyen Faktörler: Seçilmiş Ülkeler İçin Panel Veri Analizi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(3), 602-617.

Kutsal, S., Polatoğlu, Ç. (2023). Türkiye’de Artan Konut İhtiyacı ve Konut Sorununun Dinamikleri. *Topkapı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 133-158.

Merter, M. E., Acar, İ. A., Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, (153), 24-50.

Öncü, K. (2023). Katma Değer Vergisi İadesi Yönünden Özel Esaslar. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 6(1), 217-233.

Özcan, M. H. (2015). KDV Tipleri Türkiye’de Uygulanan KDV Tipi. *International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal*, 3(2), 39-44.

Özer E. (2014). İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Yapılacak İadeye İlişkin Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, (308), 25-35.

Özyolcu, Y. (2017). Yabancılar Konut ve İşyeri Satışında KDV İstisnası. *Yaklaşım Dergisi*, (292), 56-57.

Pamuk, M., Kaya, Y. (2010). İnşaat Kavramı ve İnşaata Başlama. *Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu Dergisi*, (129), 7-13.

Saraçoğlu, F., Ejder, H. (2002). Katma Değer Vergisi'nde Varış Ülkesinde veya Menşe Ülkesinde Vergilendirme ve İhracat İstisnası. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 61-80.

Sezgin, B. (2010). Konut Teslimlerine Uygulanacak KDV Oranları İle Bunların Net Alanlarının Hesabında Dikkate Alınması Gereken Unsurlar. *Mali Çözüm Dergisi*, (97), 203-210.

Uğur, D. (2012). KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA). *Vergi Sorunları Dergisi*, (288), 53-61.

Yaşa, A., Özen, A. (2016). Dolaysız Vergiler Açısından Türk Vergi Sistemi ile AB Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *International Journal of Applied Economic and Finance Studie*, (1), 42-59.

Yılmaz, M. (2017). Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Tarihi, Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi ile Reform İhtiyacı. *Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu*, (219), 59-74.

Yücedoğru, R., Ören, G. (2017). Katma Değer Vergisi'nde Vergi Uyumu ve Dünya'da KDV Uyumunu Arttırmaya Yönelik Uygulamalar: Sistematik Bir Literatür Analizi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (13), 939-961.

## **TEZ**

Turut, Ş. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Kat karşılığı (Arsa karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi* (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi: Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Altınbaş, M. (2016). *İnşaat Sektöründe İndirimli Orana Tabii Konut Teslimine Ait KDV İade Sistemi Sorunlar ve Çözüm Önerileri* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Gelişim Üniversitesi: Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **KURUM VE KURULUŞ RAPORLARI**

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2005). KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü KDV ve ÖTV Müdürlüğü KDV İade Rehberi. Maliye Yayınları, Ankara

GİB. (2023). KDV İadesi Risk Analiz Raporu Kılavuzu, Ankara

T.C. Ticaret Bakanlığı. (2022). Faaliyet Raporu, Ankara

Vergi Denetim Kurulu. (2022). İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Kaynaklanan İadelere İlişkin Vergi İnceleme Rehberi, Ankara

Vergi Denetim Kurulu. (2023). Genel Çalışma Planı, Ankara

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

Çalık, Y. (2013). Hasılat Paylaşım Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, [https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/\(2013\)%20has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%20y%C3%B6ntemine%20g%C3%B6re%20teslim%20al%C4%B1nan%20arsalar%20%C3%BCzerine%20yap%C4%B1lan%20%C3%B6zel%20in%C5%9Faat..925cdd925cdd.pdf](https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/(2013)%20has%C4%B1lat%20payla%C5%9F%C4%B1m%20y%C3%B6ntemine%20g%C3%B6re%20teslim%20al%C4%B1nan%20arsalar%20%C3%BCzerine%20yap%C4%B1lan%20%C3%B6zel%20in%C5%9Faat..925cdd925cdd.pdf), (01.04.2023).

Dölarslan, A. (2015). Konutlarda Net Alan Tanımına ve İade Alınabilecek KDV Tutarına Danıştay Ayarı, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/atilladolarslan/002/>, (01.04.2023).

Ebiri, R. (2013). İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Alt Sınır Uygulaması Sorunu, <https://kpmgvergi.com/blog/indirimli-oran-kapsamindaki-kdv-iade-islemlerinde-alt-sinir-uygulamasi-sorunu/185>, (01.04.2023).

Ebiri, R. (2013). İndirimli Oran Kapsamındaki KDV İade İşlemlerinde Önemli Bir Sorun Eksi (-) Fark Uygulaması- II, <https://www.dunya.com/gundem/indirimli-oran-kapsamindaki-kdv-iade-islemlerinde-onemli-bir-sorun-eksi-haberi-209850>, (01.04.2023).

Ernst & Young Türkiye. KDV İade Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Problemler ve Çözüm Önerileri, [https://www.vergidegundem.com/documents/10156/262553/t-mmz2011\\_makale2.pdf/d1c2602a-4461-432b-ab72-4464e75bbe10](https://www.vergidegundem.com/documents/10156/262553/t-mmz2011_makale2.pdf/d1c2602a-4461-432b-ab72-4464e75bbe10), (01.04.2023).

European Commision. <https://taxation-customs.ec.europa.eu>, (01.04.2023).

European Commision. Taxation and Customs Union, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-rates\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-rates_en) adresinden alındı, (01.04.2023).

European Union. An Official Website of the European Union, <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html> adresinden alındı, (01.04.2023).

European Union. An Official Website Of The European Union, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-rates\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-rates_en) adresinden alındı, (01.04.2023).

European Union. Official Journal of the European Union, Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 On The Common System Of Value Added Tax, (01.04.2023).

GİB. 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. T.C. Sayıştay Başkanlığı, <https://www.sayistay.gov.tr/reports/N24obPOQ6O-gelir-idaresi-baskanligi> dresinden alındı, (01.04.2023).

GİB. 2021 Yılı Faaliyet Raporu, (Şubat/2022), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 429, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_4.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf), (01.04.2023).

GİB. 2022 Yılı Faaliyet Raporu, (Şubat/2023), Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 455, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022\\_faaliyet\\_raporu.pdf?id=1](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2022/2022_faaliyet_raporu.pdf?id=1), (01.04.2023).

GİB. İstatistikler. [https://gib.gov.tr/sites/default/files/-fileadmin/user\\_upload/VI/CVI-3.htm](https://gib.gov.tr/sites/default/files/-fileadmin/user_upload/VI/CVI-3.htm) adresinden alındı, (01.04.2023).

GİB. KDV Mükellef Sayıları. [https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler.https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/20231.htm](https://gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler.https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20231.htm) adresinden alındı, (01.04.2023).

GİB. Mevzuat. Katma Değer Vergisi Kanunu Gerekçesi, [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt\\_2\\_3065\\_sayili\\_kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf) adresinden alındı, (01.04.2023).

GİB. Vergi Harcamaları Raporu, (2022). [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi\\_Harcamalari\\_Raporu/Vergi\\_Harcamalari\\_Raporu\\_2022.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/Vergi_Harcamalari_Raporu/Vergi_Harcamalari_Raporu_2022.pdf), (01.04.2023).

GİB. Vergi İade Alacaklarının Mahsubuna İlişkin Rehber, [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi\\_iaade\\_alc\\_mahs\\_ilskn\\_rehber.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi_iaade_alc_mahs_ilskn_rehber.pdf), (01.04.2023).

Koçak, H. (2012). Net Alanı 150 m<sup>2</sup>'nin Altında Yer Alan Konut Teslimlerine İlişkin KDV İade Uygulaması, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/21110>, (01.04.2023).

KPMG Türkiye. KPMG Perspektifinden İnşaat Sektörüne Bakış (2021), <https://kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2021/08/2021-kpmg-perspektifinden-insaat-sektorune-bakis.html>, (01.04.2023).

Maç, M. (2018). Arsa Karşılığı İnşaat 7104 Sayılı Kanun İle Geline Yeni Durum, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/sirkuler/2018-sirk92.pdf>, (01.04.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. Anayasa Mahkemesi'nin 26-27.9.1967 tarih, 1967/29 karar ve 1963/336 esas nolu kararı, [https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar\\_r\\_dergisi/kd\\_06.pdf](https://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/kararlar_r_dergisi/kd_06.pdf) adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Anayasa Mahkemesi. T.C. Anayasası (Gerekçeli), [https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli\\_anayasa\\_2021.pdf](https://www.anayasa.gov.tr/media/7465/gerekceli_anayasa_2021.pdf) adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. İmar Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3194.pdf> adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. İşkolları Yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16855&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. Kamu İhale Kanunu, Mevzuat Bilgi Sistemi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4734.pdf> adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi. Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=23722&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5> adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Yıllık Programı (2022), <https://www.sbb.gov.tr/yillik-programlar/>, (01.04.2023).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2022 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/08/2022-Yili-HMB-Kurumsal-Mali-Durum-ve-Beklentiler-Raporu.pdf>, (01.04.2023).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. 2023 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/08/2023-Yili-HMB-Kurumsal-Mali-Durum-ve-Beklentiler-Raporu.pdf>, (01.04.2023).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. Vergi Konseyi Katma Değer Vergisi Çalışma Grubu Raporu (Haziran/2017), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2019/10/KDV-Raporu-2017-Bakanl%C4%B1%C4%9Fa-Sunulan-Nihai-Metin.pdf>, (01.04.2023).

T.C. Resmi Gazete. Cumhurbaşkanı Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/03/20220329-6.pdf> adresinden alındı, (01.04.2023).

T.C. Ticaret Bakanlığı. İnşaat Malzemeleri Sektör Raporu, <https://ticaret.gov.tr/data/5b87000813b8761450e18d7b/%C4%B0n%C5%9Faat%20Malzemeleri%20Sekt%C3%B6r%20Raporu%202020.pdf>, (01.04.2023).

Tax Foundation. 2022 VAT Rates in Europe, EU VAT (Value-Added Tax) Rates, <https://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe/> adresinden alındı, (01.04.2023).

Tekin, A., Sağdıç, N, E,. (2020). Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri, [http://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/10/2020\\_10.pdf](http://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/10/2020_10.pdf), (01.04.2023).

The OECD. Classification of Taxes And Interpretative Guide Revenue Statistics, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxes-interpretative-guide.pdf>, (01.04.2023).

The OECD. Classification Of Taxes, <https://www.oecd-ilibrary.org/:https://www.oecdilibrary.org/docserver/131a4f6eenfr.pdf?expires=1684659777&id=id&accname=guest&checksum=625AFE91C7CEA4581B4438DD8B38C9D5> adresinden alındı, (01.04.2023).

The OECD. Revenue Statistics (2022), OECD Revenue Statistics 2022 Table 3.14. <https://www.oecd.org/>: <https://www.oecd.org/> adresinden alındı, (01.04.2023).

Tolu, A. (2015). Ofis, Home Ofis ve Büroyu Konut Olarak Sat - Üste KDV İadesi Al Uygulaması Bitti mi?, <https://www.toluenymm.com/post/ofis-ve-b%C3%BCroyu-konut-olarak-sat-%C3%BCste-kdv-i%CC%87adesi-al-uygulamas%C4%B1-sona-m%C4%B1-erdi>, (01.04.2023).

TÜBA. Türkçe Bilim Terimleri Sözlüğü, ([tuba.gov.tr](http://tuba.gov.tr)) adresinden alındı, (01.04.2023).

TÜİK. <https://www.tuik.gov.tr/> adresinden alındı, (01.04.2023).

Türk Dil Kurumu. Sözlük: <https://sozluk.gov.tr/>, (01.04.2023).

Türkiye Hazır Beton Birliği. İnşaat Sektörü Aylık Değerlendirme Raporu (Haziran 2022), <https://www.thbb.org/sector/insaat-sektoru-aylik-degerlendirme-raporu/insaat-sektoru-2022-haziran-ayi-degerlendirme-raporu/>, (01.04.2023).

Türkiye Müteahhitler Birliği. İnşaat Sektörü Analizi (Ocak/2023), <https://www.tmb.org.tr/tr/pubs/60645e1862b4983868938aef/tmb-analiz-bulteni?y=2023>, (01.04.2023).

Vedat, A. (2018). İnşaat Sektörü Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Sorunların Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS Çerçevesinde İncelenmesi, [https://www.researchgate.net/publication/333675144\\_insaat\\_sektoru\\_muhasebe\\_uyg](https://www.researchgate.net/publication/333675144_insaat_sektoru_muhasebe_uyg)

ulamalarında\_yasanan\_sorunların\_vergi\_mevzuatı\_ve\_tmstfrs\_cercevesinde\_incelenmesi, (01.04.2023).

Vergi Müfettişleri Derneği Vergi Raporu Dergisi. KDV İade Rehberi (Nisan/2019), <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/KDVIADEREHBARI6db6cf.PDF>, (01.04.2023).

Wikipedia. Maslow Teorisi, <https://tr.wikipedia.org>: [https://tr.wikipedia.org/wiki/Maslow\\_teorisi](https://tr.wikipedia.org/wiki/Maslow_teorisi) adresinden alındı, (01.04.2023).



**EKLER**

**Ek 1: GİB Tarafından Verilen Özelgeler**

| Sıra No | Özelge Tarihi | Özelge Sayısı                               | Özelge Konusu                                                                                           |
|---------|---------------|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1       | 8.07.2021     | E-39044742-130[Özelge]-540888               | Ortağı olunan adi ortaklığa verilen inşaat taahhüt hizmetinde KDV oranı hk.                             |
| 2       | 4.03.2019     | 20811645-130[16-515-156]-E.15241            | Çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamalar hk.         |
| 3       | 13.07.2011    | B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2-1733-48         | Belediye toplu konut döner sermaye işletme saymanlığına yapılacak asansör teslimi ve montajı hk.        |
| 4       | 17.03.2015    | 48816587-130[28.2015.1]-9                   | 150 m2 altında olan inşaatlarda KDV oranı hk.                                                           |
| 5       | 3.01.2022     | E-26696128-130[28-2021/17]-88               | 6306 sayılı Kanun kapsamındaki inşaat taahhüt işlerinde KDV oranı hk.                                   |
| 6       | 22.04.2010    | B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-7/-298    | Elektrik dağıtım şebekelerinin arıza, onarım, periyodik bakımı vs işlerinin yıllara sari iş hk.         |
| 7       | 28.10.2011    | B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-11/3]-949      | Klimalı yolcu vagonlarının periyodik bakım onarımı ile soğutma sisteminde meydana gelen arıza hk.       |
| 8       | 27.08.2013    | 38418978-125[15-13/5]-922                   | Fiber optik terminal teçhizatı ve sayısal çoklayıcı sistemleri montajının yıllara sari inşaat hk.       |
| 9       | 20.12.2018    | B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[42]-27030         | Tıbbi cihazların temini ve kurulumu sırasında odaların sistemsel olarak hazırlanması hk.                |
| 10      | 21.11.2017    | B.07.1.GİB.4.34.17.01-135-476298            | Haiz olunan İTUS sertifikasına istinaden araç ihracından doğan ÖTV iade talebinde indirimli teminat hk. |
| 11      | 18.06.2015    | B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-61638             | İTUS sertifikası alınma tarihinden önce son olumlu rapor vergilendirme döneminden sonra KDV iade hk.    |
| 12      | 26.02.2020    | B.07.1.GİB.4.34.17.01-010-226287            | İTUS sertifikası için aranan özel şartlardan maddi duran varlık toplamının ne şekilde belirleneceği hk. |
| 13      | 24.04.2017    | B.07.1.GİB.4.34.17.01-130-112095            | Kısmi bölünmede İTUS Sertifikasının devri hk.                                                           |
| 14      | 8.12.2014     | 84974990-130[01-2014/30]-1218               | İndirimli Teminat Uygulaması hk.                                                                        |
| 15      | 22.05.2014    | 45404237-130[I-13-270]-154                  | KDV iade taleplerinde indirimli teminat uygulaması hk.                                                  |
| 16      | 22.02.2018    | B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-167]-38151   | Şirket bünyesinde bulunan üretim işletmesinin kısmi bölünme yoluyla devri sonucunda, şirketin sahip hk. |
| 17      | 6.04.2000     | B.07.0.GEL.0.30/3019-348-375-5/15371        | İzale-i şuyu yoluyla satışı yapılan konutların KDV oranlarının tespiti hk.                              |
| 18      | 21.07.2014    | 26468226-130[ÖZG-16-2014]]-65               | İcra Müdürlüğü dubleks mesken hk.                                                                       |
| 19      | 2.03.2015     | 18008620-130[ÖZG-2014-59]-8                 | Arsa, işyeri ve meskenin birlikte satışında KDV oranı hk.                                               |
| 20      | 27.08.2013    | 39044742-130-1359                           | Prefabrik konut ve konteyner teslimi KDV oranı hk.                                                      |
| 21      | 28.08.2013    | 84974990-130[28-2013-3]-931                 | Devre mülk teslimlerinde KDV oranı hk.                                                                  |
| 22      | 5.01.2018     | B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[229-2015-36]-6706 | Devre mülk satışlarının vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.                                           |

|    |            |                                         |                                                                                                             |
|----|------------|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 23 | 21.08.2013 | 93767041-130[28-2012/86]-160            | Şirkete ait tapuda konut olarak geçen gayrimenkulün fiilen işyeri olarak kullanılması nedeni hk.            |
| 24 | 8.09.2015  | 39044742-010-79410                      | Yapı ruhsatında turistik tesis olarak tanımlanan, konut (rezidans) olarak inşa edilip, konut olarak hk.     |
| 25 | 27.08.2013 | 39044742-KDV.28-1354                    | Ofis ruhsatının konut ruhsatına dönüştürülmesinden sonra uygulanacak KDV oranı hk.                          |
| 26 | 25.06.2018 | 64597866-130[28]-E.13982                | Yapı ruhsatı apart otel iken apart ünite olarak değiştirilen gayrimenkulleri teslimi hk.                    |
| 27 | 19.06.2020 | 84974990-130[KDV.5/İ/28-2019/55]-162142 | Yapı ruhsatında iş yeri olan taşınmazın yapı kayıt belgesi ile konut olması hk.                             |
| 28 | 30.10.2011 | B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/14-171   | Bitmemiş inşaata ait konutlarının satışının vergilendirilmesi hk.                                           |
| 29 | 19.08.2020 | 84974990-130[KDV2/İ/28/2016/69]-217847  | Fiili teslimi yapılmayan konutların satışında uygulanacak KDV oranı hk.                                     |
| 30 | 8.07.2019  | 97726449-130[7340816260]-E.72389        | Tamamlanmamış inşaatın devrinde KDV hk.                                                                     |
| 31 | 28.07.2015 | 19174029-KDV-02-3                       | Doğalgaz kombisine ait yüklenilen KDV nin iadesi hk.                                                        |
| 32 | 7.04.2014  | 13649056-130[29-2013/ÖZE-14]-36         | Konut satışlarından kaynaklanan indirimli orana tabi işlemlerde iade hesabına dahil edilebilecek hk.        |
| 33 | 8.02.2012  | B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2/1646-12     | Konut satışlarından kaynaklanan indirimli orana tabi işlemlerde ankastre ürünlerin telsimi hk.              |
| 34 | 4.03.2019  | 20811645-130[16-515-156]-E.15241        | Çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamaları hk.            |
| 35 | 12.08.2020 | 37009108-130-E.63682                    | 150 m2 ye kadar olan konut teslimlerinde ortak alanların (depo, enerji ve hidrofor odası, güvenlik hk.      |
| 36 | 4.01.2017  | B.07.1.GİB.4.27.15.01-130-529           | Toplantı ve tayize yerlerine tekabül eden alanın indirimli orana tabi KDV iadesinde yüklenim hk.            |
| 37 | 30.10.2011 | B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/14-171   | Bitmemiş inşaata ait konutlarının satışının vergilendirilmesi hk.                                           |
| 38 | 3.04.2014  | 75497510-125[6-2012-250]]-21            | Yapı denetim firmalarına yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması hk.        |
| 39 | 22.08.2011 | B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-401        | Yapı denetim firması tarafından yapı sahibi adına düzenlenen, ancak ödemesi şirketçe yapılan harcamalar hk. |

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 08.07.2021 Sayı:E-39044742-130[Özelge]-540888**

**Konu: Ortağı olunan adi ortaklığa verilen inşaat taahhüt hizmetinde KDV oranı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda %99,99 oranında ortağı olduğunuz ..... Adi Ortaklığı tarafından 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden inşaatla başlandığı, Adi Ortaklığın bu iş için kurulduğu ve iş bitiminde tasfiye olacağı, Adi Ortaklığa inşaat taahhüt hizmetini Şirketinizin verdiği, 30/1/2021 tarihli ve 31380 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile inşaat taahhüt işlerinde katma değer vergisi (KDV) oranının %1 olarak belirlendiği belirtilerek, ortaklığa verilen inşaat taahhüt hizmetine uygulanması gereken KDV oranı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanmaktadır. Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırasına, 3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile "6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri" ibaresi eklenmiş olup, 30/1/2021 tarihinden itibaren bu hizmetlere %1 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.

Özelge talep formu ekinde yer alan belgelerin tetkikinden; Adi Ortaklığın ortaklarından ..... ile arsa sahipleri arasında kat karşılığı inşaat sözleşmeleri düzenlendiği, söz konusu sözleşmelere istinaden ortağı olduğunuz Adi Ortaklık ile Şirketiniz arasında kaba ve ince inşaat işleri için sözleşmeler düzenlediği ve Adi Ortaklığa inşaat taahhüt hizmetinin Şirketiniz tarafından verildiği ve dolayısıyla akdedilen sözleşmelerin konusunun 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası kapsamında taşınmaz maliklerinin müteahhitlerden doğrudan yaptıkları inşaat taahhüt hizmeti alımı olmadığı anlaşılmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, kat karşılığı inşaat kapsamında yapılan işlemler, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası kapsamına girmediğinden, müteahhit (yüklenici) tarafından arsa payına karşılık arsa sahiplerine konut veya işyeri teslim etmek amacıyla alt firmalardan (taşeron) alınan inşaat taahhüt hizmetlerinin genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**KDV-ÖTV Müdürlüğü**

**Tarih: 04.03.2019 Sayı:20811645-130[16-515-156]-E.15241**

**Konu: Çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV nin iadesi**

İlgide kayıtlı talep formunuzda, Belediyelere ihale kapsamında inşa edilen 150 m2'nin altındaki toplu konutlara ilave olarak, söz konusu konutlarla bir bütünlük içerisinde yapılan çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara istinaden yüklenilen KDV'nin iade edilip edilmeyeceği, iade edilmeyecekse, çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi yapıım işlerine uygulanması gereken KDV oranı hakkında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

Katma değer vergisi oranları Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listeler dışındaki diğer mal ve hizmetler için ise % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası uyarınca, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabidir.

Aynı Kanunun 29/2 nci maddesinde; "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. " hükmü yer almakta olup, bu kapsamda yapılacak iade uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV" başlıklı bölümünün (3.1.3.1.) alt bölümünde;

"İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler

dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

.....

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabi olup, ihale kapsamında inşa edilen 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara ilave olarak yapılan çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirilmediğinden genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

Dolayısıyla, çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek, ancak inşaat taahhüt işine ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Diğer taraftan, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) çerçevesinde yapılan işler BKK eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası kapsamında % 1 oranında KDV'ye tabi olup, bu işlerle ilgili yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV'nin iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Konya Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 13/07/2011 Sayı:B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2-1733-48**

**Konu: Belediye Toplu Konut Döner Sermaye İşletme Saymanlığına Yapılacak Asansör Teslimi ve Montajı İşinde Uygulanması Gereken KDV Oranı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, idarenizce yaptırılmakta olan konut inşaatlarına yönelik asansör malzeme alımı ve montajı işlerinde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı sorulmaktadır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırasında yer alan, "kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri" ne %1 oranında KDV uygulanmaktadır.

Öte yandan, 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde asansör imalat ve montajı işi, inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilmektedir. Tebliğin A/2 bölümüne göre, belediyelere 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin yapılan inşaat taahhüt işlerine %1 oranında KDV uygulanabilmesi için;

-İşin sadece 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konutlar için kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılması (150 m<sup>2</sup> lik net alan hesabında 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır),  
-Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekir.

Buna göre, Belediyenize net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konutlara ilişkin taahhüde dayalı yapılan, asansör imalatı ve montajı işi %1 oranında KDV ye tabi olacaktır. Belediyenize taahhüde dayanılmaksızın asansör teslim edilmesi halinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**ELAZIĞ VALİLİĞİ**  
**Defterdarlık Gelir Müdürlüğü**

**Tarih: 17/03/2015 Sayı:48816587-130[28.2015.1]-9**

**Konu: 150 m<sup>2</sup> altında olan inşaatlarda KDV oranı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Gaziantep Şahinbey Belediyesi ile yapılan net alanı 150 m<sup>2</sup> altında olan.....inşaatı sözleşmesine istinaden düzenlenen hakedişlerden % 1 oranında KDV hesaplandığı ifade edilerek, Şirketinizin söz konusu işlere yönelik piyasadan temin ettiği mal ve hizmet alımlarında KDV oranının % 1 olarak uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Defterdarlığımız görüşü istenilmektedir.

KDV oranları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile BKK eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırasında kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işlerinin % 1 oranında KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, adı geçen Belediyeye net alanı 150 m<sup>2</sup> altında olan ..... inşaatı işine ait düzenlenen hakedişler üzerinden % 1 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu inşaat taahhüt işlerine yönelik olarak Şirketinizin piyasadan temin edeceği mal ve hizmetler, 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası kapsamında değerlendirilmediğinden söz konusu mal ve hizmetlere ilişkin olarak bu mal ve hizmetler için Kararnamede belirlenen oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, indirimli orana tabi işlemleriniz nedeniyle yüklenip indirim konusu yapamadığınız KDV'nin, KDV Kanununun 29/2 nci maddesi ve 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde iade talep edilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 03.01.2022 Sayı:E-26696128-130[28-2021/17]-88**

**Konu: 6306 sayılı Kanun kapsamındaki inşaat taahhüt işlerinde KDV oranı**  
İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- 6306 sayılı Kanun hükmü gereği kentsel dönüşüm kapsamında 1953 yılı yapımı iki katlı evinizi yıktığınız, yıkılan evinizin taban oturum alanının 96 m<sup>2</sup> olduğu ve yenisini yapmak için ..... Belediyesinden aldığınız ruhsatta, 100 m<sup>2</sup> taban oturum alanında otoparka sahip altı garaj üstü iki kat ve her katta da birer daire bulunan bir bina yapma iznine yer verildiği,

- Riskli yapı raporunuza göre toplam 195,67 m<sup>2</sup> alana sahip binanızı yıkarak 100 m<sup>2</sup> oturma alanına sahip binanızı yaptığınızda, otopark yönetmeliği gereği inşa etmek zorunda olduğunuz garajınızı da toplam inşaat alanına dahil etmeniz halinde 310 m<sup>2</sup> yeni inşaat alanının ortaya çıktığı

- Bu durumda 1,5 kat sınırı aşılabacağından indirimli katma değer vergisi (KDV) oranından yararlanma imkânınızın ortadan kalkabileceği ifade edilerek, söz konusu mevzuat doğrultusunda inşaat alanının 1,5 katına kadar olan kısım için %1, kalan kısım için ise %18 KDV oranı uygulanmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listeye 3470 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile eklenen 13 üncü sıra uyarınca, "6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri" 30/1/2021 tarihinden itibaren %1 oranında KDV'ye tabidir.

Bu Karar ile 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde gerçekleştirilecek dönüşüm projelerinde, taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutların inşası için müteahhitlerden doğrudan yaptıkları inşaat taahhüt hizmeti alımlarındaki KDV oranı %1'e indirilmiştir.

Buna hüküm ve açıklamalara göre;

- 6306 sayılı Kanun uyarınca, riskli olarak tespit edilen yapının yerine dönüşüm projesi kapsamında taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacağı belirtilen konutların inşasına yönelik inşaat taahhüt işlerinde %1 oranında,

- Yeni inşaat alanının bir buçuk katını aşan kısma isabet eden konutların inşaat

taahhüt işleri ile yeni inşaat alanında otopark yönetmeliği gereği inşa etmek zorunda olduğunuz garaj gibi konut dışı özellik arz eden bölümlere yönelik inşaat taahhüt hizmetlerinin indirimli oran kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, inşaat malzemesi teslimleri ile inşaat taahhüt işi niteliğini haiz olmayan hizmet ifalarında ise, 2007/13033 sayılı BKK eki listelerde söz konusu mal teslimi ve hizmet ifaları için belirlenen oranlarda KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 22/04/2010 Sayı:B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-7/-298**

**Konu:Elektrik dağıtım şebekelerinin arıza, onarım, periyodik bakımı vs işlerinin yıllara sari iş olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği**

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, yüklenicisi olduğunuz ve 2008 yılında yapımına başladığınız "... ve İlçeleri elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzergah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması işi" ile ilgili olarak ihale makamınca 2009 Ekim döneminden itibaren yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıldığı belirterek, bu işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işi olup olmadığı, yıllara sari inşaat ve onarım işi sayılması halinde geçmişe dönük vergi kesintisi işlemlerinin nasıl ve hangi dönemler itibarıyla yapılacağı hususlarında Başkanlığımızdan özelge talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat (dekapaj işleri dahil) ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,

şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "vergi kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrasında; aynı fıkra da belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkra da bentler halinde sayılan ödemeler üzerinden avanslar da dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmış olup, anılan fıkranın (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında (2006/11447 sayılı Kararın 1 inci maddesiyle 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 4735 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinin "Tanımlar" başlıklı bölümünde; "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" şeklinde tanımlanmıştır.

Aynı maddede yer alan "Hizmet" ise, "Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket,

danışmanlık, mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, mesleki eğitim, fotoğraf, film, fikri ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetleri, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanması ve benzeri diğer hizmetler." olarak tanımlanmıştır.

Dilekçeniz ekinde yer alan ... A.Ş. ile yapmış olduğunuz elektrik dağıtım şebekelerinin arıza onarım ve bakım işleri için teklif birim fiyatlı hizmet alımı sözleşmesinin işin tanımı başlıklı 5'inci maddesinde; söz konusu iş idarenin sorumluluk alanı içerisindeki ve idarenin sorumluluğundaki AG ve YG (OG) elektrik dağıtım şebekelerinin; arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzergah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması işleri ile bu işlerle ilgili malzeme (özel şartnamede belirtilen) giderleri, montaj, demontaj ve demontajdan montaj işlerinin işçilik ve nakliye giderleri yükleniciye ait olmak üzere bu şartname, sözleşme eklerine, proje, kroki ve planlara, yürürlükteki mevzuata, teknik ve sanat kurallarına uygun yapılması olduğu ve sözleşme süresinin 24 ay olarak belirlendiği anlaşılmıştır.

Bu çerçevede, AG ve YG (OG) elektrik dağıtım şebekelerinin; arıza onarımı, periyodik bakımı, montajı, demontajı, güzergah değişikliği, karakteristiğinin değiştirilmesi, şebekelerin ıslahı amacıyla kapasite artırımlarının yapılması işlerinin yapım işi sayılması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, işe başladığınız tarihten itibaren adınıza yapılan istihkak ödemeleri üzerinden ... A.Ş. tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi gereğince vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, adınıza ödenen istihkak bedelleri üzerinden yapılması gereken vergi kesintilerinin, vergi sorumlusu olan ... A.Ş. tarafından bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 28/10/201 Sayı:B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-11/3]-949**

**Konu:Klimalı yolcu vagonlarının periyodik bakım onarımı ile soğutma sisteminde meydana gelen arızaların onarımı işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı hk**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketiniz ile TCDD arasında 160 adet klimalı yolcu vagonunun periyodik bakım onarımı ile soğutma sisteminde meydana gelen arızalarının onarımına ilişkin olarak 30.09.2010 tarihinde sözleşme imzalandığı, 12 ay sürecek işin ihale yoluyla alındığı, söz konusu sözleşmeye istinaden aylık olarak fatura düzenlendiği belirtilerek anılan işin yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden 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." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işi olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" "Hizmet" ise; "Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, mesleki eğitim, fotoğraf, film, fikri ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetleri, taşınır ve taşınmaz mal ve hakların kiralanması ve benzeri diğer hizmetler" olarak tanımlanmıştır.

Şirketiniz tarafından Başkanlığımıza hitaben verilen özelge talep formunun ekinde yer alan ve TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü ile şirketiniz arasında imzalanan 30.09.2010 tarihli "Hizmet Alımları Tip Sözleşmesi" nin "İş Tanımı" başlıklı 5 inci maddesinde; sözleşme konusu işin, 160 adet klimalı yolcu vagonunun periyodik bakım onarımı ile soğutma sisteminde meydana gelen arızaların onarımı işi olduğu, anılan sözleşmenin 11 inci maddesinde, işin yapım yerinin ... ve/veya ...Vagon Bakım Onarım Atölye Müdürlüklerinin tamirat sahası olacağı, TCDD'nin aynı işyerinde, aynı anda en fazla 8 vagonu yükleniciye verebileceği, bir vagonun yükleniciye verildiği tarihten itibaren periyodik bakım-onarım işlemlerinin tamamlanarak TCDD'ye tesliminin en

fazla 5 takvim günü olacağı, 13 üncü maddesinde periyodik bakım ve onarımı tamamlanan vagonlar için yükleniciye birim vagon fiyatına göre hesaplanacak aylık işletmeye alınan vagon sayısına göre hak ediş ödemesi yapılacağı ve anılan sözleşmenin 6 ncı maddesinde ise sözleşmenin 1.200.000 TL toplam bedel üzerinden imzalandığı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, hizmet işi niteliğindeki 160 adet klimalı yolcu vagonunun periyodik bakım onarımı ile soğutma sisteminde meydana gelen arızaların onarım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 27/08/201 Sayı: 38418978-125[15-13/5]-922**

**Konu: Fiber optik terminal teçhizatı ve sayısal çoklayıcı sistemleri montajının yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz ile ... arasında 20.03.2013 tarihinde 10 ay süreli "... alımı sözleşmesi imzalandığı, ihale konusu işin 121 adet trafo merkezi için FOTT ve SÇ sistemleri alımı, montajı ve eğitimini kapsadığı, işin tek bir sözleşme ile taahhüt edilmesine karşın 121 adet trafo merkezi için geçici kabullerin kısım kısım yapılacağı belirtilerek, söz konusu sözleşme kapsamında yapılacak işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işi olup olmadığı ile istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususları sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmiştir. Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için; inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde; "Yapım" bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden (2009/14594 sayılı BKK uyarınca) %3 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesi neticesinde; sözleşmenin konusunun 121 adet trafo merkezi için fiber optik terminal teçhizatı (FOTT) ve sayısal çoklayıcı (SÇ) sistemi alımı, montajı, 48 kişiye SDH ve PCM MUX eğitimi verilmesi olduğu, sözleşme süresinin sözleşmenin imza tarihinden itibaren 10 ay olduğu, firmanın bu süre içerisinde sözleşme fiyatları ile teknik şartnamede belirtilen teslim yerlerine sistemi monte edip, tam çalışır vaziyette teslim etmekle yükümlü olduğu anlaşılmıştır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce taahhüt edilen trafo merkezleri için sistem temini, montajı, çalıştırılması ve personel eğitimini içeren sözleşme konusu işlerin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi ve şirketinize yapılan istihkak ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi gereğince %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 20.12.2018 sayı: B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[42]-27030**

**Konu: Tıbbi cihazların temini ve kurulumu sırasında odaların sistemsel olarak hazırlanması için yapılan inşaat işlerinin inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği.**

İlgide kayıtlı özgelge talep formunda, şirketinizin tıbbi görüntüleme ekipmanları, tıbbi bilişim teknolojileri ile tıbbi tanı sistemlerinin satış, pazarlama ve servisi faaliyetleri ile iştigal ettiği, Sağlık Bakanlığı ile ... A.Ş. (Proje Şirketi) arasında kamu özel ortaklığı esasına göre ... ilindeki hastane tesisinin dizaynı, inşaatı, işletimi ve bakımı için bir proje anlaşmasının akdedildiği, proje şirketi tarafından 2020'de tamamlanması planlanan projenin tüm mühendislik, tedarik, inşaat ve kabul işlerinin İnşaat Sözleşmesi ile ... Adi Ortaklığına (İnşaat Yüklenicisi) devredildiği, proje için gerekli olan tıbbi ekipmanların temini, kurulumu, testlerinin ise şirketiniz tarafından gerçekleştirileceği ve bu kapsamda inşaat yüklenicisi ve inşaat yüklenici üyeleri ile aranızda ... 2016 tarihinde Ekipman Sözleşmesinin imzalandığı; sözleşme uyarınca şirketinizce çeşitli ... markalı tıbbi ekipmanların tedariki, kurulumu, testi, işletmeye sokulması ve ilgili personelin eğitiminin sağlanması işlerinin yapılacağı, tıbbi cihazların yerleştirileceği odaların inşaatının esas olarak inşaat yüklenicisi tarafından yapılacağı ancak bazı tür cihazlar kurulumu aşamasında odalarda zemin yükseltilmesi, dışarıya acil egsoz fan sistemi koyulması, kablolama işleri ve elektrik panoların kurulumu gibi sistemsel hazırlıklar yapılacağı belirtilerek, Ekipman Sözleşmesi kapsamında satışı yapılacak tıbbi ekipmanların temini, kurulumu, testi ve eğitimini içeren işlerin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edildiği anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde “Birden fazla takvim yılına sirayet eden 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.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu madde hükmüne göre, bir işin yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilebilmesi için,

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
- İnşaat işinin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerinin tümünü kapsar. Onarım ise, bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakli hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve

dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri “Yapım” olarak tamamlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden (2009/14594 sayılı BKK uyarınca) %3 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde, müteahhitlerce işin tamamen veya kısmen taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronların Gelir Vergisi Kanununun 42 nci madde karşısındaki durumları, taahhüt ettikleri kısmın mahiyet itibariyle inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı ve süre olarak yıllara sirayet edip etmediğine göre tespit edilecektir.

Diğer taraftan, ... .2016 tarihinde imzalanan Ekipman Sözleşmesinin konusunun ve kapsamının (Md.3), ... tıbbi ekipmanlarının tedariki (üretim, sevkiyat, gümrükleme, depolama ve araziye teslim dahil ancak bunlarla sınırlı olmamak üzere), kurulumu, testi, kabulü ve tamamlanmasından (eğitim dahil) oluştuğu anlaşılmaktadır.

Bu hükümlere göre, şirketinizce Ekipman Sözleşmesi çerçevesinde, satışı yapılacak tıbbi cihazların temini, kurulumu, testi ve personelin eğitimi ile tıbbi cihazların temini ve kurulumu aşamasında bazı tür cihazlar için hastane odalarında zemin yükseltilmesi, dışarıya acil egsoz fan sistemi koyulması, kablolama işleri ve elektrik panoların kurulumu gibi sözleşme hükümleri uyarınca tıbbi ekipmanların işlevlerini ifa edebilmesi amacıyla sistemsel olarak hazırlanması için yapılan işlerin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 21.11.201 Sayı: 39044742-135-476298**

**Konu:Haiz olunan İTUS sertifikasına istinaden araç ihracından doğan ÖTV iade talebinde indirimli teminat uygulamasından yararlanılıp yararlanılamayacağı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, ÖTV ödenerek satın alınan ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan malların ihracatından dolayı ÖTV ve KDV iadesi aldığınız, KDV iadeleriyle ilgili İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) Sertifikasını haiz olduğunuz ve bu sertifikaya istinaden indirimli teminat karşılığı ÖTV iadesi talep edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinin; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması koşuluyla vergiden müstesna olduğu; (2) numaralı fıkrasında ise ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu istisna uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar ise ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/A/2) bölümünde yapılmıştır. Mezkur Genel Tebliğin söz konusu bölümünde, ÖTV ödenerek satın alınan taşıtların ihracat teslimleriyle ilgili olarak; - ÖTV'ye tabi taşıtların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesinin, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan taşıtlar için söz konusu olduğu, - ÖTV ödenerek ithal edilen veya yurt içinde ÖTV mükellefinden satın alınan taşıtın ihracatında, ödenen ÖTV'nin iadesi için taşıtın, ithalatçısı veya yurt içinden satın alan tarafından, olduğu gibi (aynen) ihraç edilmiş olmasının şart olduğu, - İhraç edilen taşıtın alımına ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyit edileceği, bu teyitten sonra ihraç edilen taşıta ait ÖTV'nin, talebe göre, gümrük beyannameli mal ihracından doğan KDV iadesi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde (IV/E bölümü hariç) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edileceği belirtilmiştir.

İTUS sertifikasına ilişkin açıklamalar ise KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/B) bölümünde yer almaktadır. Mezkur bölümde, İTUS sertifikası kapsamına giren mükelleflerde aranılan genel ve özel şartlar sayılmış olup, bu şartları taşıyan mükelleflerin KDV iade taleplerinin sertifika tarihini içine alan dönemden başlamak üzere genel teminat oranından daha düşük belirlenen oranlarda teminat alınmak suretiyle yerine getirileceği belirtilmiştir. Buna göre, ihraç edilen taşıta ait ÖTV'nin, talebe göre, gümrük beyannameli mal ihracından doğan KDV iadesi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinde (IV/E bölümü hariç) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilmesi mümkün olduğundan, KDV iadelerinde kullanılmak üzere alınan İTUS Sertifikasının ÖTV iade talepleri için de kullanılması mümkün bulunmaktadır. Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 18/06/2015 Sayı:39044742-010-61638**

**Konu:İTUS sertifikası alınma tarihinden önce son olumlu rapor vergilendirme döneminden sonra KDV iade taleplerinde indirimli teminat uygulamasının mümkün olup olmadığı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, 12/12/2014 tarihinde İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS) sertifikası aldığınız, söz konusu uygulamaya ilişkin belirtilen genel şartlar içerisinde yer alan son olumlu rapor (2013 yılı olumlu raporu) vergi dairesine intikal ettirildikten sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanacağı ifadesine dayanarak 2014 yılı Ocak ayı ile İTUS sertifikasının alındığı 12/12/2014 tarihi arasındaki mahsup taleplerine yönelik olarak verilmiş olan teminat mektuplarının İTUS uygulamasından yararlanarak %8 oranında teminat mektubu vermek suretiyle değiştirilip değiştirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "IV/B.İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)" başlıklı bölümün "1.1.Genel Şartlar" bölümünde;

"Başvuru tarihi itibarıyla;

a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,

b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebliğin (IV/E) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz. Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulundukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ilişkin iade taleplerinde ise Tebliğin ilgili bölümlerinde iadeye ilişkin

yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır. Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla hakkınızda yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması kaydıyla son olumlu raporun vergi dairesine intikal ettikten sonra almış olduğunuz İTUS sertifikasına istinaden raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için %8 oranında teminat mektubu verilmesi yeterli olacağından, daha önce verilen teminat mektuplarının, % 8 oranında verilecek teminat mektupları ile değiştirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 26.02.202 Sayı: 39044742-010-226287**

**Konu:İTUS sertifikası için aranan özel şartlardan maddi duran varlık toplamının ne şekilde belirleneceği hususu.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

-Şirketinizin 2015 yılına kadar mevcut ... Havalimanı İç Hatlar Terminali ile daha sonra yeniden yapılacak İç Hatlar Terminali ile Dış Hatlar Terminallerinin 2032 yılına kadar işletme ihalesini kazandığı,

-İhale sonunda imzalanan sözleşmeye istinaden terminalin modernleştirilmesi ve kapasitesinin artırılmasına yönelik iç hatlar terminalinin yıkılarak yenisinin yapımı, kontuar, yolcu köprüleri, yürüyen merdivenler, güvenlik denetim sistemleri gibi bina, teçhizat ve tesisatın yapımının gerçekleştirildiği, müteakiben söz konusu terminallerin Şirketiniz tarafından işletilmeye başlanıldığı,

-Sözleşme kapsamında 2012, 2013 yıllarında yapılan harcamaların "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında muhasebeleştirildiği, 2014 yılı içinde de yatırımların tamamlanarak "264- Özel Maliyetler" hesabına kayıt yapıldığı, tamamlanan yatırımların aktifleştirildiğinde "Özel Maliyetler" hesabına alınan, 2014 yılı sonu bilançosunda da söz konusu yatırımları oluşturan bina, tesis, makine ve teçhizatın "Özel Maliyetler" başlığı altında sınıflandırıldığı, bu kapsamda yapılan yatırım harcamaları toplamının 855.951.437 TL olduğu, 31/12/2014 tarihli bilançoda "Özel Maliyetler" başlığı altında yer alan 855.951.437 TL tutarın duran varlıklar toplamını oluşturduğu belirtilerek 31.12.2014 tarihli bilançoda "264- Özel Maliyetler" hesabında yer alan tutarın, KDV Genel Uygulama Tebliğine göre İndirimli Teminat Uygulama Sertifikası (İTUS) alımı için aranan şartlardan olan "Maddi Duran Varlıklar" toplamına dahil edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, mezkur Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin "Hesap Planı Açıklamaları" başlıklı

bölümünde,

"25- Maddi Duran Varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur...

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar, işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur...

264- Özel Maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar." açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/B-1.2.2) bölümünde, Tebliğin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden maddi duran varlıkları toplamı en az 10.000.000 TL olanlara, Tebliğin (IV/B-1.1.) bölümündeki genel şartları da taşımaları kaydıyla İTUS sertifikası verilebileceği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre; kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak 213 sayılı Kanunun 272 inci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar, özel maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelere itfa edilecek olup, bu kapsamda amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaktır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacaktır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, Şirketinizin 2032 yılına kadar işletme hakkını aldığı havalimanında 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi çerçevesinde kiraladığı gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yaptığı giderleri "Özel Maliyetler Hesabı"nda muhasebeleştirilmesi ve bilançoda "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" altında takip etmesi gerekmektedir. Dolayısıyla 31/12/2014 tarihli bilançoda "Özel Maliyetler" hesabına kaydedildiği belirtilen 855.951.437-TL tutarındaki duran varlıkların "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" hesap grubunda yer alması nedeniyle, bu tutarın KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/B/1.2.2) bölümünde belirtilen "Maddi Duran Varlıklar" toplamında dikkate alınması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 24.04.201 Sayı:39044742-130[Özelge]-112095**

**Konu:Kısmi bölünmede İTUS Sertifikasının devri**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda Şirketinizin, .... A.Ş.'nin tersanecilik faaliyetlerinin tamamının yeni kurulan şirkete devir edilmesi şeklinde kısmi bölünme suretiyle kurulduğu ve tersanecilik faaliyetleri ile iştigal ettiği belirtilerek, kısmi bölünmeye konu tersanecilik faaliyetleri kapsamında .... A.Ş. tarafından yabancı bayraklı gemilere verilen tamir bakım hizmetlerinden kaynaklanan KDV iade talepleri için alınmış olan İTUS belgesinin, tersanecilik faaliyetlerinin kısmi bölünme yoluyla kurulan Şirketinize devredilmiş olması nedeniyle, tarafınıza devrinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "IV/B. İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMA SİSTEMİ" başlıklı bölümünün;

"1.1.Genel Şartlar" bölümünde;

"Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

- a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,
- b)Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,
- c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),
- ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,
- d) Cari takvim yılı da dâhil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması.

Başvuru tarihi itibarıyla;

- a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,
- b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması." şartları yer almaktadır.

"1.2.2. Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler Bakımından Özel Şartlar" bölümünde ise;

"Bu Tebliğin (IV/B-1.2.1.) bölümü kapsamında olmayan mükelleflerden;

- a) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş olan son yıllık kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;  
Aktif toplamı 40.000.000 TL,  
Maddi duran varlıkları toplamı 10.000.000 TL,  
Öz sermaye tutarı 20.000.000 TL,

Net satışları 50.000.000 TL,

b) Cari yıl dahil, başvuru tarihinden önceki takvim yılında vergi dairesine verilmiş muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısı 50 veya daha fazla, (Hesaplama işleminin gerçekleştiği dönemden önceki 12 aylık ortalama esas alınır.)" şartları yer almaktadır.

Buna göre, Beşiktaş Gemi İnşa A.Ş.'nin tersanecilik faaliyetlerinin, kısmi bölünme yoluyla yeni kurulmuş olan Şirketinize devir edilmiş olması, Beşiktaş Gemi İnşa A.Ş. adına tanzim edilmiş olan İTUS Sertifikasının Şirketiniz tarafından doğrudan kullanılmasına imkan vermemektedir.

Öte yandan, Şirketiniz tarafından İTUS Sertifikası talep edilmesi halinde,

- İTUS Sertifikası verilebilmesi için aranan "Genel Şartlar"dan "başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde" aranan genel şartlar ile "sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması" şartının Şirketinizin kuruluşundan İTUS Sertifikası talebinin yapıldığı tarih aralığında Şirketiniz tarafından, eksik kalan süre için ise Beşiktaş Gemi İnşa A.Ş. tarafından sağlanması ,

-İTUS Sertifikası verilebilmesi için aranan "Genel Şartlar"dan "başvuru tarihi itibarıyla" aranan şartların doğrudan Şirketiniz tarafından sağlanması,

- İTUS Sertifikası verilebilmesi için aranan "Özel Şartlar"ın ise doğrudan Şirketiniz tarafından sağlanması gerekmektedir.

Ancak, kısmi bölünme suretiyle kurulan Şirketinize İTUS Sertifikası verilebilmesi için aranan "Özel Şartlar" içinde yer alan "Net Satışlar" tutarının hesaplanmasında; tespitinin mümkün olması kaydıyla, kısmi bölünme suretiyle Şirketinize devrolunan işletmenin bölünmeden önceki ilgili yıla isabet eden net satışlarının da dikkate alınması mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 08/12/2014 Sayı:84974990-130[01-2014/30]-1218**

**Konu: İndirimli Teminat Uygulaması.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 26/04/2014 tarihli "Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği"ne istinaden İTUS (İndirimli Teminat Uygulama Sistemi) sertifikası almak istediğiniz, ortaklık olarak 19/06/2013 tarihinde faaliyete başlamış olduğunuz fakat adi ortaklığınızı oluşturan sınırsız sorumlu firmaların vergi mükellefiyetlerinin 3 yılı aştığı belirtilerek ortaklığınızın İTUS sisteminden yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin IV/B "İndirimli Teminat Uygulama Sistemi (İTUS)" başlıklı bölümünde:

"1.İTUS Sertifikası Kapsamına Giren Mükellefler

Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası (EK: 20) verilir.

1.1.Genel Şartlar Başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde;

a) Vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

c) Gelir veya kurumlar vergisi, geçici vergi, gelir vergisi stopajı, ÖTV ve KDV (tevkifat hariç) uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla ikiden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

ç) Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönülmüş olması,

d) Cari takvim yılı da dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesi bulunması."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, adi ortaklığınızı oluşturan sınırsız sorumlu firmaların her ikisinin de İndirimli Teminat Uygulama Sisteminden faydalanılabilmesi için aranan genel ve özel şartları ayrı ayrı sağlaması koşuluyla, başvuru tarihinden önceki son üç takvim yılı içinde vergi mükellefiyetinin bulunması koşulunun adi ortaklığınız için aranmasına gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 22/05/2014 Sayı:45404237-130[I-13-270]-154**

**Konu: KDV iade taleplerinde indirimli teminat uygulaması**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, indirimli teminat uygulamasında, birbirini izleyen son 5 döneme ait olumlu rapor şartının iade alacağının olmadığı dönemleri kapsayıp kapsamadığı, belirtilen 5 dönemin 2 döneminin tam tasdik sözleşmesinin bulunmadığı ancak verilen teminatın YMM olumlu raporuyla çözüldüğü dönemlerin olup olmayacağı, cari yıl dahil olmak üzere son iki takvim yılına ilişkin tam tasdik sözleşmesinin bulunmak zorunda olup olmadığı hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "IV/B "İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi" (İTUS) başlıklı (1.1.) "Genel Şartlar" bölümünde;

"Başvuru tarihi itibarıyla;

- a) KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir durumunun bulunmaması,
- b) Ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz).

Sertifika başvurusundan önceki, iade talebinin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemi itibarıyla haklarında yazılmış YMM ve/veya vergi inceleme raporlarının olumlu olması.

Bu Tebliğin (IV/E) bölümünde belirtilen nitelikteki raporlar "olumlu rapor" olarak kabul edilir. YMM'lerle süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunan mükellefler hakkında iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu YMM raporu bulunması halinde de bu bölüm bakımından bu şart gerçekleşmiş sayılır.

Birbirini izleyen beş vergilendirme döneminden kasıt, iade hakkı doğuran işlemlerin yapıldığı birbirini izleyen dönemlerdir. Bu dönemler arasında herhangi bir dönemde vergi inceleme raporu veya YMM raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemler, birbirini izleyen beş vergilendirme döneminin hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Birbirini izleyen son beş vergilendirme dönemine ait olumlu raporlardan bir kısmının vergi inceleme elemanları, bir kısmının ise YMM tarafından düzenlenmiş olması halinde de bu şartın gerçekleşmiş sayılacağı tabiidir. Ancak beş olumlu rapor şartını kısmen veya tamamen YMM'lerce düzenlenen raporlarla yerine getiren mükelleflerin indirimli teminattan yararlanabilmeleri için, iade talebinde bulundukları dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapmış olmaları gerekmektedir. Tam tasdik sözleşmesi kapsamında bulunmayan dönemlere ilişkin iade taleplerinde ise Tebliğin ilgili bölümlerinde iadeye ilişkin yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

Son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemlere ilişkin iade talepleri için indirimli teminat uygulamasına başlanır.

Raporun ait olduğu vergilendirme döneminden sonraki dönemler için verilen teminatların, indirimli teminat tutarını aşan kısmı iade edilir. " açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, birbirini izleyen son 5 dönem olumlu rapor şartında, herhangi bir dönem inceleme raporu veya YMM tasdik raporu düzenlenmesini gerektiren bir iade hakkı doğuran işlem bulunmadığı takdirde, bu dönemlerin dikkate alınmaması, iade hakkı doğuran birbirini izleyen 5 dönemin herhangi bir dönemi verilen teminatın YMM olumlu raporu ile çözülmüş olması durumunda bu dönem için YMM tam tasdik sözleşmesinin yapılmış olması, 5 dönem olumlu rapor şartının kısmen veya tamamen yeminli mali müşavirlerce düzenlenen rapor ile yerine getirilmiş olması durumunda ise iade talebinde bulunulan dönem için de tam tasdik sözleşmesi yapılmış olması gerekmektedir.

Ancak, bağılı olduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğünden alınan 10.12.2013 tarih ve 10813 sayılı yazının tetkikinden, Tebliğin IV/B.1.1. bölümünde yer alan, iade hakkı doğuran işlemlerin bulunduğu birbirini izleyen son 5 vergilendirme döneminde hakkında olumlu rapor bulunma şartını yerine getirmediğiniz anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Tebliğde belirtilen şartların gerçekleşmemesi nedeni ile İTUS uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır. Ancak son olumlu rapor vergi dairesine intikal ettikten sonra (diğer şartlar da gerçekleşmişse) raporun ilgili olduğu vergilendirme döneminden sonraki iade talepleri için İTUS uygulanmasından yararlanabileceğiniz tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 22.02.201 Sayı:45404237-130[I-16-167]-38151**

**Konu:Şirket bünyesinde bulunan üretim işletmesinin kısmi bölünme yoluyla devri sonucunda, şirketin sahip olduğu "HİS Sertifikası"nın işletmeyi devir alan firma tarafından da kullanılıp kullanılamayacağı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile ... tarihli dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinden; Yönetim Kurulunuzun ... tarihinde almış olduğu karar ile "..... Üretim İşletmesi"ni tüm aktif ve pasifi ile birlikte bütün halinde ... e kısmi bölünme ve iştirak yöntemi yoluyla devrine karar verildiği belirtilerek, Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Uygulama Tebliğinde aranan şartlara haiz olan şirketinizin talebi üzerine şirketiniz adına Başkanlığımızca verilen ... tarihli ve ... No.lu "Hızlandırılmış KDV İade Sistemi Sertifikası"nın, kısmi bölünme işlemi sonucunda şirketiniz bünyesinde bulunan üretim işletmesini devir alacak olan firmanın KDV iade işlemlerinde kullanılıp kullanılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin " IV/C " başlıklı bölümünde;

"Aşağıdaki şartları taşıyan mükelleflere talep etmeleri ve aşağıda belirtilen belgeleri ibraz etmeleri halinde bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından "HİS sertifikası" verilir:

a) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı itibarıyla vergi mükellefiyetinin bulunması,

b) Başvuru tarihinden önce vergi dairesine verilmiş son yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde yer alan bilânçoya göre en az;

- Aktif toplamının 200.000.000 TL,
- Maddi duran varlıkları toplamının 50.000.000 TL,
- Öz sermaye tutarının 100.000.000 TL,
- Net satışlarının 250.000.000 TL,

olması, (bu koşullardan herhangi üç tanesinin sağlanmış olması yeterlidir.)

c) Başvurudan önceki takvim yılında vergi dairesine vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının 250 veya daha fazla olması,

ç) Başvuru tarihinden önceki son beş takvim yılı içinde;

- Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle, defter ve belgelerin ibrazından imtina edilmemiş olması,

- Gelir veya kurumlar vergisi, ÖTV ve KDV uygulamalarından her birine ait beyanname verme ödevinin her bir vergi türü itibarıyla birden fazla aksatılmamış olması (süresinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler hariç),

- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili nedeniyle özel esaslara tabi tutulmamış veya tutulmuşsa genel esaslara dönmüş olması,

d) Başvuru tarihi itibarıyla;

- KDV iade taleplerinde özel esaslara tabi olmayı gerektiren bir

durumunun bulunmaması

- Vergi borcunun bulunmaması (vergilerin tecil edilmiş olması bu şartın ihlali sayılmaz), gerekmektedir.

Bu şartları birlikte taşıyan mükelleflerin bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa bir dilekçe ile başvurması halinde, başvuru tarihini izleyen 15 gün içinde "HİS Sertifikası" verilir."

...

denilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizden kısmi bölünme yolu ile ayrılarak yeni kurulduğu belirtilen ... A.Ş.'nin Şirketinize ait HİS sertifikasını kullanması mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelirler Genel Müdürlüğü**

**Tarih : 06.04.2000 SAYI : B.07.0.GEL.0.30/3019-348-375-5/15371**

**Konu : İzale-i şuyu yoluyla satışı yapılan bahçeli konutun KDV oranı hk.**

Yazınızdan ..... Mahkemesi tarafından izale-i şuyu suretiyle .....'a satışı yapılan müstakil bahçeli konut ile ilgili olarak alanının 150 metrekareden az olması nedeniyle %1 oranında Katma Değer Vergisi tahsil edildiği, daha sonra Defterdarlığınız Katma Değer Gelir Müdürlüğünün vermiş olduğu özelge doğrultusunda, arsa değerinin konut değerinden fazla olduğu gerekçesiyle Katma Değer Vergisi oranı %15 olarak düzeltilindiği ve ortaya çıkan Katma Değer Vergisi farkına ilişkin olarak kusur cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

Ancak, Defterdarlığınızca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20. maddesine göre; mükelleflerce verilen beyanname üzerinden ödenmesi gereken verginin noksansız hesaplanarak tahakkuk işlemi yapılması ve ilgili belgelerin düzenlenmesinin idareye düşen bir görev olduğu, bu işlemlerde yapılan hatalar nedeniyle mükelleflere kusur izafe etmeye diğer bir anlatımla ceza uygulanmaya olanak bulunmadığı ve söz konusu gayrimenkulun Katma Değer Vergisi oranının eksik tahakkuk ettirilen kısmının tahsil edilmesi ve bu fark için gecikme faizi uygulanması ancak kusur cezası kesilmemesi gerektiğinin düşünüldüğü belirtilerek konu hakkında Bakanlığımızın görüşü sorulmuştur.

Yazınız eki bilirkişi raporunun incelenmesinden, ..... Caddesi ... pafta, 898 ada 7 parsel sayılı taşınmazın 38 kapı no.lu zemin ve normal katlı ahşap tarzda inşaa edilmiş 60 m2 inşaat oturma alanlı toplam 120 m2 miktarında, elektrik su tesisatı bulunan soba ısıtım bir bina olduğu, önünde 46.48 m2 miktarında garaj bulunduğu, kalan kısmın bahçe olduğu ve gayrimenkulün mesken olarak kullanıldığı, nazım imar planına göre 1/1000 ölçekli imar planları yapılmaya kadar bütün uygulamaların durdurulduğu anlaşılmıştır.

Öte yandan söz konusu yazıda ..... Vergi Dairesince tutulan yoklama tutanağından bahisle yaklaşık 120 m2 bahçe içerisinde 30 m2 üzerine kurulu dubleks olarak kullanılan yaklaşık 70 m2 ahşap binanın önünde 30 m2'ye yakın garaj bölümünün bulunduğu, kalan kısmın bahçe olduğu ve gayrimenkulün mesken olarak kullanıldığı tesbit edildiği ifade edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca yayımlanan 97/10465 sayılı Kararname ile değişik 92/3896 sayılı Kararname eki I sayılı listenin 9. sırasına istinaden net alanı 150 m2 'ye kadar konutların tesliminde katma değer vergisi oranının %1 olarak uygulanması işleminde bahçeli konutlar açısından 150 m2'lik net alanının hesabında, bahçe göz önünde tutulmadan doğrudan konutun alanı dikkate alınmaktadır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi ise konutun mütemmimi niteliğini korumak şartıyla alan hesabının dışında tutulmalıdır. Arsa ve arazinin ne kadarının mütemmim sayılacağı konusu mahalli örfe göre tesbit edilecektir. Ancak konutu çevreleyen arsa ve arazinin konutun net alanı ile orantılı olması esastır.

Diğer taraftan konutların net alanının ne şekilde hesaplanacağı konusunda 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (E) bölümünde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Uygulanacak katma değer vergisi oranı

konusunda karar verilebilmesi açısından öncelikle satışı yapılan binanın söz konusu Tebliğ çerçevesinde net alanın tespit edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, satışı yapılan binanın ilgili Tebliğ çerçevesinde tespit edilecek net alanının 150 m2'nin altında olduğu ve konut olarak kullanıldığı da kesin ise, sadece arsa bedelinin konut bedelinden yüksek olması nedeniyle katma değer vergisi oranının %17 olarak uygulanması mümkün olmayıp, söz konusu teslim için %1 oranında katma değer vergisi hesaplanması uygun olacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, satışı yapılan binanın 150 m2'nin altında konut olarak kullanılan bir yer olması halinde, mükellef adına fazla ve yersiz olarak tahakkuk ettirilen Katma Değer Vergisinin tahsil edilmiş ise, bu kısmın mükellefe red ve iadesi; tahsil edilmemiş olması durumunda ise, tahakkuktan terkinin yönünde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu binanın net alanının 150 m2'nin üstünde olması veya konut olarak kullanılmaması halinde, katma değer vergisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Katma değer vergisi oranının %15 olarak uygulanmasının gerekmesi halinde ,yapılacak işlemler açısından ilgede kayıtlı yazınızda 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20. maddesi esas alınarak belirttiğiniz görüş Bakanlığımızca da uygun görülmüştür.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**TRABZON VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 21/07/2014 Sayı:26468226-130[ÖZG-16-2014]]-65**

**Konu:Trabzon 3.İcra Müdürlüğü**

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinde, Müdürlüğünüzce .... tapuya kayıtlı, 220 m<sup>2</sup> alana sahip 4. kat, 5 No.lu bağımsız bölümün ½ hissesinin satış işlemi uygulanacak katma değer vergisi oranı hakkında Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/3-d maddesine göre, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar KDV ye tabidir.

Aynı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile KDV oranları, Kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname Eki I sayılı listenin 11 inci sırasında "Net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimleri" ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı; net alanı 150 m<sup>2</sup> yi aşmayan konutlar için % 1, 150 m<sup>2</sup> yi aşan konutlar ile m<sup>2</sup> sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için % 18 dir.

Konu ile ilgili Başkanlığımızca yaptırılan yoklama sonucu taşınmazın 220 metrekare kullanım alanına sahip dubleks bir daire olduğu ve her bir katın farklı kişiler tarafından mesken olarak kullanılmakta olduğu tespit edilmiştir.

Buna göre, tapu kayıtlarında dubleks mesken olarak kayıtlı olan 220 m<sup>2</sup> alana sahip ve her biri ayrı mesken olarak kullanılan taşınmazın ½ hissesinin satışında genel oranda (%18) katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 02/03/2015 Sayı:18008620-130[ÖZG-2014-59]-8**

**Konu:Arsa, İşyeri ve Meskenin Birlikte satışında KDV Oranı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... , ... no.lu satış dosyasında, satışa konu ... adresinde bulunan bahçe vasfında kayıtlı taşınmaz üzerinde bilirkişi tarafından yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporda, 514 m2 zemin üzerinde her biri 99,50 m2 iki dükkan, her biri 146 m2 iki adet daire bulunduğu, zemin değerinin 43.690,00 TL. bina değerinin 216.531,00 TL. toplam değerinin 260.221,00 TL. olduğunun belirtildiği, Satış Memurluğu'nun 21/03/2014 tarihli "Taşınmazın Açık Artırma İlanı"nda, KDV oranının arsa için % 18, daire için % 1 olarak açıkça ve ayrıca yazıldığının belirtildiği, ancak satış sonrası satış bedelinden müvekkil hissesi düşüldükten sonra kalan bedel üzerinden % 18 oranında KDV tahsil edildiği belirtilerek, söz konusu taşınmaz satışında uygulanacak KDV oranı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların KDV'ye tabi olduğu,

- 23/d maddesinde, bu satışlarda vergiyi doğuran olay, satışın yapıldığı tarihte vuku bulmakta olup, satılan malın kesin satış bedeli katma değer vergisinin matrahı olacağı,

hüküm altına alınmıştır.

KDV oranları KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında "Net alanı 150 m2 ye kadar konut teslimleri" ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV'ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı, net alanı 150 m2 yi aşmayan konutlar için %1, 150 m2 yi aşan konutlar ile m2 sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için %18 dir.

01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri" başlıklı (III/B-2.1.) bölümünün "2.1.3.Net Alan" başlıklı alt bölümünde, net alan deyiminin "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiği, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oranın sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanacağı belirtilerek, net alanının hesaplanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. 60 no.lu KDV Sirkülerinin (8.2.1.) bölümünde de, konutların 150 m2'ye kadar net alanın hesabında dikkate alınacak unsurlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, satılan konutun bağımsız olarak kullanılmaya esas her bir

bölümü tek başına dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi, bu konutla birlikte değerlendirilecek ve konutun tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü ise mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir.

Tapu sicilinde bahçeli ev, bahçeli konut gibi ibarelerle kayıtlı taşınmazların üzerinde fiilen ve kullanılabilir halde konut bulunmaması halinde, bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, arsa ve arazi sayılmak suretiyle genel oranda (%18) KDV' ye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, tapu sicilinde arsa ve arazi olarak kayıtlı bulunan taşınmazların üzerinde kullanılabilir halde konut olduğu takdirde de bu satışın yukarıdaki açıklamalara göre konut sayılacağı tabiidir.

Buna göre, bilirkişi raporu ile 150 m2'nin altında olduğu ve konut olarak kullanıldığı tespit edilen 2 adet dairenin ve bu konutla birlikte değerlendirilecek arsa payının ayrıştırma yapılmaksızın %1 oranında; bunun haricindeki arsa bedeli ve 2 adet dükkanın ise genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 27/08/201 Sayı: 39044742-130-1359**

**Konu:Prefabrik konut ve konteyner teslimi.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

-Prefabrik konut ve işyeri ile konut amaçlı kullanılan konteyner imalatı başta olmak üzere çeşitli ürünlerin imalatı ve ticareti ile faaliyetinde bulunduğunuz, söz konusu prefabrik konut veya konteynerin üzerine montajı yapılan zemin betonunun alıcı tarafından yapıldığı,

-Bu yapılar için bazı belediyelerin "Yapı Ruhsatı" alma zorunluluğunu uygulayıp, münferit olarak bazı belediyelerin de yapı ruhsatı alma zorunluluğu uygulamadan, yapıyı alıcılarla hane halkının birlikte yaptığını kabul ederek "Oturma İzni" vermesi sonucu yapıya elektrik, su, doğalgaz bağlandığı,

-Zemin betonu, "Yapı Ruhsatı" ve "Oturma İzni"nin satıcı firma ile hiçbir ilişkisi bulunmayıp, bunların tamamen alıcıya ait olduğu,

-Yapı ruhsatının, prefabrik konutun yalnız taban betonu için değil, konutun tamamı, yani alt betonu ve prefabrik yapının kendisi için verildiği, proje olarak prefabrik konutu imal eden satıcı firmaların projelerinin verildiği ve belediyelerin bu projeleri kabul ettiği, yapı ruhsatlarında, "lüks veya birinci sınıf inşaat" ibaresinin kesinlikle kullanılmadığı,

-Oturma izni vermek için belediyelerin SGK borcu yoktur belgesi istediği, bu bağlamda firmanızın SGK'dan almış olduğu yazının alıcıya verilmesi sureti ile oturma izninin alınmasının sağlandığı,

-Prefabrik konutların fabrikalarda üretilip, demonte vaziyette kamyonlarla taşınıp, prefabrik konutun kurulacak olduğu beton zemin üzerine genellikle imalatçı firmalar tarafından monte edildiği,

-Prefabrik konut amaçlı konteynerin genellikle fabrikalarda üretilen, köşelerine veya üstünde bulunan bir çengel ile kamyonlara yüklenmek suretiyle, mamul halde istenilen herhangi bir yere bırakılmak suretiyle kullanıldığı,

-Yurt içine satılan prefabrik konutların tahminen % 95'inden fazlasının büyükşehir dışındaki yerlere satıldığı,

belirtilerek, net alanı 150 m2'nin altındaki prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner tesliminde uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli I sayılı listenin 11 inci sırasında net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimleri %1 oranında, 150 m2'nin üzerindeki konut teslimleri ile işyeri ve arsa teslimlerinin % 18 oranında KDV ye tabi tutulmaktadır.

Öte yandan, 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Kararnamenin eki Kararın 7 nci maddesi ile 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma

Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1 inci maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklenmiş olup,

Söz konusu Fıkroda, (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m2 ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değerinin;

Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranının,

Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranının, uygulanacağı,

Aynı Kararın 12/b maddesinde Kararın 7'nci maddesi hükmü yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği, hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; konut niteliği taşımayan, depo, büro, şantiye binası, koğuş ve geçici barınak olarak kullanmaya elverişli prefabrik yapı ve konteyner ile net alanı 150 m2 ve üstü prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner teslimlerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, net alanı 150 m2' ye kadar olan prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner teslimlerinde ise;

1- Büyükşehir Belediyesi sınırları dışında yer alan veya ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmayan ya da yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden önce alınanlar için %1 KDV uygulanması,

2- Yapı ruhsatının 1/1/2013 tarihinden sonra alınanları için;

10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değerinin;

a- Beşyüz Türk Lirasının altında olan konutların tesliminde %1 oranında KDV uygulanması,

b- Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8 oranında KDV uygulanması,

c- Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde %18 oranında KDV uygulanması,

3-Yapı ruhsatı olmayanlar için ise söz konusu yapıların teslimi

Kararname eki listelerde yer almadığından %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**

**(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 28/08/2013 Sayı: 84974990-130[28-2013-3]-931**

**Konu:Devre mülk teslimlerinde KDV oranı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, devre mülk teslimlerinde uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı sorulmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi (BKK) ile BKK eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin 11 inci sırası ile net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimlerine uygulanacak KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, "Devre Mülk Hakkı" 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57-65 inci maddelerinde düzenlenmiş ve devre mülk hakkının mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümünden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilen bir hak olduğu belirtilmiştir.

Devre mülk hakkı sadece mesken (konut) olarak kullanılmaya elverişli yapılarda kurulabilmekte, mesken niteliği bulunmayan yerlerde devre mülk hakkı kurulamadığından bu satışların mesken satışlardan farkı bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan devre mülk teslimlerinde %1 oranında, net alanı 150 m<sup>2</sup> yi aşan devre mülk teslimlerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 05.01.2018 Sayı:27575268-105[229-2015-36]-6706**

**Konu:Devremülk satışlarının vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, mülkiyeti şirketinize ait ve yapı ruhsatı alınmış arsa üzerinde termal devremülk inşaatı yapacağınızı, henüz inşaatı başlanmadığı ancak devremülk satışlarına başlanıldığı, satışların büyük çoğunluğunun taksitle yapıldığı, bazı üyelerin ilk taksiti satışın yapıldığı anda peşin olarak ödedikleri, taksitlerin nakit olarak tahsilat makbuzu yoluyla, şirketin banka hesabına havale yoluyla, mail order talimatıyla ve pos cihazı yoluyla ödendiği, mail order ve pos cihazı yoluyla yapılan tahsilatların KDV beyannamesinin 45 no.lu satırında beyan edildiği, ancak pos cihazlarından gün sonu raporunun ay sonlarında ertesi gün veya ertesi ay alındığı durumlarda KDV beyannamesinin 45 no.lu satırında beyan edilen tutarlarda uyumsuzluk olduğu, devremülk satışı karşılığında peşin ve taksitle yapılan ödemelerin tamamının avans niteliğinde olduğu ve "Alınan Avanslar" hesabına kaydedildiği, inşaatın tamamlanmasını müteakip üyelere devremülk faturalarının düzenleneceği, şirketin başka bir faaliyeti bulunmadığından her ay verilen KDV beyannamesinde gelir beyanı olmadığı, ancak beyannamenin 45 no.lu satırında mail order talimatıyla ve pos cihazı yoluyla yapılan tahsilat tutarlarının beyan edildiği belirtilerek, devremülk bedeline karşılık yapılan tahsilatların avans olarak kabul edilip edilmeyeceği ile belge düzeni hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

**I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, ikinci fıkrasında da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddelerine ilişkin hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır. Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Diğer yandan, özelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden, yapı ruhsatı alınan arsa üzerine devremülk inşaatı yapılacağı, inşaatı henüz başlanmadığı, ancak söz konusu devremülklerin satışına başlanıldığı ve satışların peşin veya taksitle yapıldığı anlaşılmıştır. Buna göre, şirketinizin devremülk satışlarında vergiyi doğuran olay, taşınmazın tapuda alıcılar adına tescil edildiği veya devremülkün alıcıların kullanımına fiilen bırakıldığı tarihte meydana

gelecektir. Dolayısıyla, devremülk satışından doğan kazancının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği tabiidir. Ayrıca, inşa edilmekte olan devremülke konu edilecek taşınmazların inşaatın devamı sırasında satışına ilişkin olarak tahsil edilen satış bedellerinin avans olarak değerlendirileceği tabiidir.

## II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun; 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, 2/1 inci maddesinde teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesinin de mal teslimi olduğu, hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı KDV Kanununun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasına göre mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (b) fıkrasına göre ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre devre mülk hakkı, bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edilebildiğinden ve bu hak sadece mesken (konut) olarak kullanılmaya elverişli yapılarda kurulabildiğinden, KDV mevzuatı açısından konut satışından farkı bulunmamaktadır. Ayrıca, 3065 sayılı KDV Kanununun 42 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Bakanlığımızca şekil ve muhteviyatı belirtilen 1 no.lu KDV beyannamesinde beyannameye eklenecek belgeler sayılmış, beyannamenin 6 ncı tablosunun 45 inci satırına "Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri" nin (Bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı) yazılacağı açıklanmıştır.

KDV beyannamesinin 45 inci satırında istenen bilgi, verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili olmayan denetim amaçlı bir bilgidir. Burada vergiyi doğuran olay vuku bulsun bulmasın belirli bir dönemde kredi kartı ile yapılan tahsilâtlar gösterilecektir. Diğer taraftan, kredi kartı, satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde kullanılmakta olup kredi kartıyla yapılan tahsilatın, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya sunulan hizmete ilişkin olduğu kabul edilir. Buna göre fatura, mükellefler tarafından yapılan tahsilata değil, KDV uygulamasında tahsilatın ait olduğu teslim veya hizmetin Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirilmesine yönelik olarak düzenlenmektedir. Buna göre, devre mülk satışına ilişkin vergiyi doğuran olay, taşınmazın teslimi ile meydana gelmekte olup, vergiyi doğuran olaydan önce alınan avanslar karşılığında fatura düzenlenmemesi halinde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Devre mülk satışlarına yönelik kredi kartı ile tahsil edilen avans niteliğindeki bedeller, verilecek beyannamenin ilgili dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin kredi kartı ile tahsil edilen kısmında yer alacak, ancak yer alan bu tutarın Tablo I (Matrahın Vergi Oranlarına Göre Dağılımı) de beyan edilen tutar ile uyum göstermemesi ve vergi dairesince bu hususun sorulması halinde, tahsilatın devre mülk satışlarına ait avans mahiyetindeki bedellere yönelik olduğu ve teslim ve hizmetin gerçekleştirilmesi anında Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirildiği "izah" nedeni olarak kullanılabilecektir.

### III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiş, 231 inci maddesinin beşinci fıkrasında ise, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp; mal teslimine ve/veya hizmet ifasına bağlı olduğundan, faturanın esas olarak mal teslimi ve/veya hizmet ifasından itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte, sonuç olarak mal ve/veya hizmetin maliyetine dönüşmekte ve daha sonra mal ve/veya hizmetin toplam bedelinden mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar ise, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve/veya hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin olarak tahsil edilen kısımları ifade etmekte ve teslim edilecek mal ve/veya ifa edilecek hizmetin toplam bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır. Dolayısıyla, malın teslimi ve/veya hizmetin ifasından önce alınan avanslar, henüz teslim veya hizmet ifa edilmediğinden, işlemlerin karşılığını teşkil eden bir bedel olarak değerlendirilmemekte olup, avans mahiyetindeki tahsilat tutarları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer taraftan, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57 nci maddesinde; "Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir. Bu hakka devre mülk hakkı denir." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun 60 ıncı maddesinde ise; "Ana taşınmaz mal ile bağımsız bölümlerin ve müstakil yapıların tapu kütüklerinin beyanlar hanesine, bağımsız bölüm veya yapı üzerinde devre mülk hakkı kurulduğu işaret edilir ve düzenlenecek tapu senedinde de bu husus belirtilir." hükmü bulunmaktadır. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, devre mülk hakkı, ilgili kanunda belirtildiği üzere şirketiniz tarafından devre mülke konu edilecek binaların inşaatının tamamlanarak alıcılara tapuda tescilinden itibaren doğacağından, alıcılar adına devre mülk satışına ilişkin faturanın, bu tarihten itibaren en geç yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, tapuda tescil işlemi gerçekleşmeden önce, meskenin alıcılara fiilen teslim edilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay teslim tarihi itibarıyla meydana gelmekte olup, buna ilişkin faturanın da bu tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 21/08/2013 Sayı:93767041-130[28-2012/86]-160**

**Konu: Şirkete ait tapuda konut olarak geçen gayrimenkulün fiilen işyeri olarak kullanılması nedeniyle satışında KDV oranı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 01/11/2011 tarihinde satın alınan firmanız aktifinde kayıtlı ve tapuda konut olarak tescil edilen 92 m2 net alanı bulunan ancak fiilen iş yeri (mimarlık-inşaat ofisi) olarak kullanılan taşınmazın satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hakkındaki Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-17/4-r maddesi maddesinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 24/12/2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi Eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasına göre, net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri %1 oranında KDV ye tabi bulunmakta olup, söz konusu kararname eki listelerde yer almayan 150 m2'nin üzerindeki konutlar ile m2 sınırlaması olmaksızın iş yeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışlarında genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.

60 No.lu KDV Sirkülerinde, taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Buna göre, firmanız aktifinde kayıtlı taşınmazın fiili durumuna göre işyeri olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, fiilen işyeri olarak kabul edilen söz konusu taşınmazın tesliminde metrekare büyüklüğüne bakılmaksızın genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu taşınmaz satışı, firmanın aktifinde en az iki tam yıl süreyle kalma şartını sağlaması halinde Kanunun 17/4-r maddesine istinaden KDV den istisna olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 08/09/201 Sayı:39044742-010-79410**

**Konu:Yapı ruhsatında turistik tesis olarak tanımlanan, konut (rezidans ) olarak inşa edilip, konut olarak teslimi gerçekleştirilecek taşınmazlara uygulanması gereken KDV oranı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin aktifine kayıtlı ... bulunan 6.787,00 m<sup>2</sup> büyüklüğündeki arsa üzerinde konut (rezidans) olarak kullanılmaya bina projenizin mevcut olduğu,

Söz konusu gayrimenkulün yer aldığı imar planında "...Turizm alanında yapılan binalarda kat irtifakı kurulamaz..." şeklinde Çeşme Belediye Başkanlığının şerhi bulunduğundan inşaatını yapmakta olduğunuz ana gayrimenkulün apart birimleri olan turizm tesisi olarak projelendirildiği,

İmarla ilgili söz konusu sınırlama dolayısıyla kat mülkiyeti kurulmadığından bağımsız bölümlerin hak sahiplerine tapuda tesliminin yapılamadığı, bu nedenle ana gayrimenkulden her bağımsız bölümün alıcısına tapuda hisse devri suretiyle binanın tüm malikler arasında paylı mülkiyete dönüştürülerek, tüm malikler tarafından yönetim sözleşmesine istinaden her malikin kendi satın aldığı konutun fiilen teslimi şeklinde bir yöntemle gerçekleştirileceği belirtilerek, apart birimleri olan ve turizm tesisi olarak projelendirilen söz konusu gayrimenkul üzerine konut (rezidans) olarak inşa edilip, konut (rezidans) olarak teslimi gerçekleştirilecek bağımsız birimlere uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi (BKK) ile BKK eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki I sayılı listenin 11 inci sırası uyarınca net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimleri % 1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Öte yandan, 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK nın 7 nci maddesi ile 2007/13033 sayılı BKK nın 1 inci maddesine; "(6) (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı, uygulanır." fıkrası eklenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri" başlıklı bölümü ile 60 No.lu KDV Sirkülerinin "8.2. Taşınmaz Teslimlerinde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Ayrıca, Çevre ve Şehircilik Bakanlığının 22.01.2013 tarih ve 2013/2 sayılı Genelgesinde; "21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik"te yer alan turizm tesis ve işletmelerine ilişkin tanım ve niteliklerin hiçbir şekilde imar mevzuatında tanımlandığı biçimiyle konut kullanımını içermediği, bu itibarla imar planlarında "turizm tesis alanı" olarak kullanım kararı getirilen ve plan hükümlerinde de açıkça belirtilmeyen parsellerin daha sonra konut amaçlı kullanımlara dönüştürülmesinin engellenebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği,"

Aynı Bakanlığın 29.01.2013 tarih ve 2013/6 sayılı Genelgesinde ise;

".....

Turizm emsali ile inşa edilen yapıların konut olarak kullanılmasının turizm alanlarının daraltılmasına, bu alanlarda konut amaçlı ruhsat alan yapılar bakımından da donatı eksikliğine ve haksız kazanç elde edilmesine yol açtığı, ayrıca turizm tesis alanlarının imar planı kararlarından farklı olarak kullanılması sebebiyle de İmar Kanununa aykırılık olduğu, bu itibarla "turizm tesis alanı" olarak kullanım kararı getirilen ve plan hükümlerinde de açıkça belirtilmeyen parsellerin daha sonra konut amaçlı kullanımlara dönüştürülmesinin engellenebilmesi için gerekli tedbirlerin alınması gerektiği," ifade edilmiştir. Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Şirketiniz tarafından, yapı ruhsatında turistik tesis olarak tanımlanan, apart birimleri olan ve turizm tesisi olarak projelendirilen taşınmazların her ne kadar konut (rezidans) olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da;

- İnşaat ruhsatının konut olarak değil, turistik tesis olarak verildiği,
- Fiili durumda turistik tesis olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların turistik tesis olarak kullanılmasını mümkün kıldığı,

- Söz konusu taşınmazların turistik tesis olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği,

- İmarla ilgili sınırlamadan dolayı kat mülkiyeti kurulmadığından bağımsız bölümlerin hak sahiplerine tapuda tesliminin yapılamadığı ve bu nedenle ana gayrimenkulden her bağımsız bölümün alıcısına tapuda hisse devri suretiyle binanın tüm malikler arasında paylı mülkiyete dönüştürülerek, tüm malikler tarafından yönetim sözleşmesine istinaden her malikin kendi satın aldığı konutun fiilen teslimi şeklinde bir yöntemle gerçekleştirileceği,

- Çevre ve Şehircilik Bakanlığının 29.01.2013 tarih ve 2013/6 sayılı Genelgesi uyarınca; imar planında "turizm tesis alanı" kullanım kararı getirilen parsellerle ilgili olarak; uygulama imar planında konut alanı olarak tahsis

edilmeyen alanlarda konut amaçlı kat irtifakı veya kat mülkiyetinin tesis edilmemesi gerektiği hususları birlikte dikkate alındığında, inşaat yapı ruhsatlarında turistik tesis olarak kayıtlı bulunan ve turizm tesisi olarak projelendirilen taşınmazların konut olarak teslimine konu edilmesi mümkün bulunmadığından, bu teslimlerde net alanına bakılmaksızın genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 27/08/2013 Sayı: 39044742-KDV.28-1354**

**Konu: Ofis ruhsatının konut ruhsatına dönüştürülmesinden sonra uygulanacak KDV oranı hk.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, tarafınızca projelendirilen, ruhsatının alındığı 2012 yılında proje alanının tabi olduğu imar planı ve plan notları gereğince konut ruhsatı alınabilen ancak yatırımcının kendi kararı ile ofis ruhsatı alınmış olan ve henüz inşaatına başlanmamış bir yapının, 2012 yılında alınan ofis ruhsatına ek olan mimari projelerinde ve kat planlarında hiçbir değişiklik yapılmadan, sadece fonksiyon değişikliği yapılarak, ofis kullanımı konut kullanımına dönüştürülerek ve 2013 yılında ofis ruhsatının konut ruhsatına tadil edileceğini belirterek, bu durumda gerçekleştirilecek konut tesliminin 1 Ocak 2013 tarih ve 28515 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 24/12/2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile değişen 150 m<sup>2</sup> nin altındaki konutlara uygulanan KDV oranının uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30.12.2012 tarihli ve 26742 sayılı 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile KDV oranları, Kararnameye ekli (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listeler dışındaki diğer mal ve hizmetler için ise % 18 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu Kararname eki I sayılı listenin 11 inci sırası uyarınca, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimleri % 1 oranında KDV ye tabidir. Aynı Kararnamenin 1 inci maddesine 01/01/2013 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile,

" (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlardan; 10/07/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri; a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı; b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı; uygulanır." fıkrası eklenmiştir.

Buna göre, 2012 yılında ofis ruhsatı alınan ve 2013 yılında konut ruhsatına tadil edilecek olan gayrimenkul teslimlerinde uygulanacak KDV oranının, konut ruhsatının ilk defa 2013 yılında alınacak olması nedeniyle 24/12/2012 tarih ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen şekilde tespit edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 25.06.2018 Sayı: 64597866-130[28]-E.13982**

**Konu: Yapı ruhsatı "apart otel" iken "apart ünite" olarak değiştirilen gayrimenkullerin satılması durumunda uygulanması gereken KDV oranı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinize ait gayrimenkullerin hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında konut ve işyeri yapılmak üzere yüklenici ortaklığa ihale edildiği, bu kapsamda önce apart otel inşaat yapı ruhsatı alındığı, ancak apart otelin satışında sorunlar yaşanması nedeniyle yapı ruhsatının revize edilerek bağımsız apart ünite olarak tadil edildiği, tadil edilen ruhsatlara ilişkin kat irtifakı kurularak "apart ünite" tapu senetlerinin çıkarıldığı, söz konusu proje inşaatına konu parsellerin 6306 sayılı Kanun kapsamında bulunduğu, apart ünitelerin bir kısmının 150 m<sup>2</sup> nin altında bir kısmının ise üstünde olduğu, ayrıca projenin Yönetim Planı'nda apart ünitelerin münhasıran mesken amaçlı kullanıma konu edileceği, başkaca bir amaç için kullanılmayacağı yönünde madde eklendiği belirtilerek; bahse konu apart üniteleri konut amaçlı olarak satın alan kişilerin bankalardan kullanacakları kredilere banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) ve kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintisi uygulanıp uygulanmayacağı ile 150 m<sup>2</sup> nin altındaki apart ünitelerin satışında uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı sorulmaktadır.

KDV oranları, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimlerinde % 1 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı Kararın 1 inci maddesinin altıncı fıkrasında, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlardan 5216 sayılı Kanun kapsamındaki büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılanlar için üzerine yapıldığı arsanın birim m<sup>2</sup> vergi değerine bağlı olarak % 18 veya % 8 vergi oranı uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu durumda, net alanı 150 m<sup>2</sup> ve üzerinde olan konutlar ile net alanına bakılmaksızın diğer tüm gayrimenkullerin tesliminde bunlara % 18 oranında KDV uygulanmaktadır.

Öte yandan, 2018/11674 sayılı Kararname ile 2007/13033 sayılı Karara eklenen, daha sonra 2018/11750 sayılı Kararname ile kapsamı genişletilen geçici 3 üncü maddede, "Bu Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranına tabi konutlar ile işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) 31/10/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde, aynı fıkranın (c) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Bu sebeple, % 18 oranına tabi konutlar için 5/5/2018; işyerleri (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) için 18/5/2018 tarihinden itibaren 31/10/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) yapılacak olan teslimlerde % 8 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, yapı ruhsatlarında parselin kullanım amacının “ticaret + turizm” olarak belirlenmesi, tapu senetlerinde ise ana taşınmaz niteliğinin “arsa”, bağımsız bölüm niteliğinin “apart ünite” olarak tescil edilmiş olması nedeniyle bahse konu taşınmazların konut olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, söz konu taşınmazların tesliminde bunların net alanına bakılmaksızın genel oranda (% 18) KDV hesaplanması, ancak 2007/13033 sayılı Karara eklenen geçici 3 üncü maddenin de göz önüne alınarak bu maddenin yürürlükte olduğu tarihler arasında yapılacak apart ünite teslimlerinin % 8 oranında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”in 8/2-a maddesinde, başkalarının vergi durumları hakkındaki bilgi ve izahat talepleri özelge kapsamında değerlendirilmemiş olduğundan, ilgili apart üniteleri satın alan kişilerin bankalardan kullanacakları kredilere BSMV ve KKDF kesintisi uygulanıp uygulanmayacağı hususunda herhangi bir değerlendirme yapılmamıştır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 19.06.202 Sayı:84974990-130[KDV.5/İ/28-2019/55]-E.162142**

**Konu:Yapı Ruhsatında İş Yeri Olan Taşınmazın Yapı Kayıt Belgesi İle Konut Olması Hk.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 4/8/2017 tarihli ve ... no.lu yapı ruhsatlarındaki 43120 ada ve 11 parselde yer alan A ve B bloklardaki ofis ve/veya işyeri olarak ruhsatlandırılan toplam 73 adet bağımsız bölümün niteliğinin 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16 ncı maddesi doğrultusunda konut olarak tescillendiği, imar barışından faydalanılarak yapı kayıt belgesi ile niteliği mesken (konut) olarak değiştirilen ve tapu kayıtlarında mesken olarak yer alan söz konusu bağımsız bölümlerin tesliminde uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı ile bunlardan net alanı 150 m<sup>2</sup> altında olan bağımsız bölümlere ilişkin indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadeye konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenmektedir.

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulacağı,

-2/1 inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği,

-29/2 nci maddesinde ise, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit edeceği usul ve esaslara göre iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, indirimli orana tabi işlemlerden kaynaklanan KDV'nin iadesine ilişkin usul ve esaslara KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması" başlıklı (III/B-3.) bölümünde yer verilmiştir.

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse % 18 olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerinde % 1 oranında KDV uygulanacağı belirtilmiştir.

Ancak, aynı Kararın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında; "(I) sayılı listenin 11 inci

sırasında yer alan net alanı 150 m2'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dâhil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),

b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18), uygulanır.

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dâhil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (% 8),

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (% 18), uygulanır." kararı yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Karara 2018/11674 sayılı BKK ile eklenen ve 2018/11750 sayılı BKK ile değiştirilen geçici 3 üncü maddede; % 18 oranında KDV'ye tabi konutların 5/5/2018 tarihinden, iş yerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar) ise 18/5/2018 tarihinden itibaren 31/10/2018 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde % 8 oranında KDV uygulanmasına hükmedilmiş; 287, 535 sayılı Kararların ardından son olarak 843 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile bu süre 31/12/2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

Diğer taraftan; özgelge talep formunuz ekinde yer alan;

-Yenimahalle Belediye Başkanlığı tarafından A Blok için tanzim edilen 4/8/2017 tarihli ve 321-3 no.lu yapı ruhsatında; parselin kullanım amacının "konut+ticaret", bağımsız bölüm sayısının 56 adet mesken, 2 adet ofis ve işyeri, 1 adet ortak alan (kapıcı dairesi), B Blok için tanzim edilen 4/8/2017 tarihli ve 321-2 no.lu yapı ruhsatında ise; parselin kullanım amacının "konut+ticaret", bağımsız bölüm sayısının 81 adet ofis ve işyeri olarak tescil edildiği,

- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından düzenlenen 20/10/2018 tarihli ve 2193211 no.lu yapı kayıt belgesinde; 3194 sayılı İmar Kanununun geçici 16 ncı maddesi doğrultusunda, beyanınıza göre 58 adet bağımsız bölüm sayısının tamamı için konut ibaresine yer verildiği, 20/10/2018 tarihli ve 2192603 no.lu yapı kayıt belgesinde ise, yapının karma (konut+ticari) olarak belirlendiği ve konut bağımsız bölüm sayısının 71 adet, ticari bağımsız bölüm sayısının ise 10 adet olarak düzenlendiği anlaşılmıştır.

Buna göre, A bloka ait yapı ruhsatında ofis ve işyeri olarak görünen 2 adet, B bloka ait yapı ruhsatında ofis ve işyeri olarak görünen 71 adet bağımsız bölümün niteliği İmar Barışı ile konuta dönüşse dahi; inşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis ve işyeri olarak verildiği, bu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı ve işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği hususları dikkate alındığında, KDV oran uygulaması bakımından ilgili taşınmazların konut olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu çerçevede, söz konusu ofis ve işyerlerinin tesliminde %18 [geçici döneme (18/5/2018-31/12/2019) tekabül eden teslimlerde %8] oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, 1/1/2017 tarihinden sonra (4/8/2017) alındığı anlaşılan A bloka ilişkin yapı ruhsatında yer alan 56 adet meskenden net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında olanların tesliminde, 2007/13033 sayılı BKK'nın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrası hükmünün de dikkate alınması suretiyle KDV oranının belirlenmesi gerektiği tabiidir.

Buna göre, Şirketinizin indirimli orana tabi teslimlerinden kaynaklanan KDV'nin iadesinin, yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde (geçici döneme tekabül eden KDV oran indirimi de dikkate alınarak) değerlendirilmek suretiyle talep edilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 30/10/2011 Sayı:B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/14-171**

**Konu:Bitmemiş inşaata ait konut satışı.**

İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirketinizin yapmakta olduğu inşaat işi ile ilgili olarak bir adet dairenin satılıp faturasının kesildiğini ancak, bu dairenin yapılacak işleri bitmediğinden ve iskanı alınmadığından dolayı faturasının kesilmesinde bir sakınca olup olmadığı ayrıca, işi tamamlanmayan bu daire için faturanın kesildiği tarihten sonra yapılan giderlerin maliyet olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış olduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre, başkasının arsası üzerine inşaat yapan müteahhitlerin arsa sahibine vermiş oldukları dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daireler için yapmış oldukları harcamaların toplamı, inşaat maliyetini verecektir. Müteahhide ait dairelerin maliyeti ise toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtımı suretiyle bulunacak olup, inşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetini oluşturacaktır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile başkasının arsası üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların, avans olarak dikkate alınması ve satılan dairelerin müşterilere teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı ise tabiidir.

**VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika

olduğu, 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceğı, 262 inci maddesinde de maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceğı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde, yapımı tamamlanmamış söz konusu dairenin, alıcıya teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden) itibaren yedi gün içinde şirketiniz tarafından fatura düzenlenmesi gerekeceğı tabiidir.

#### KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"Vergiye Doğuran Olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

...

Anında meydana gelir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler gereğince, şirketiniz tarafından yapımı tamamlanmamış dairenin satışında vergiyi doğuran olay, söz konusu dairenin iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesi işlemidir. Bu nedenle her ne kadar satış sözleşmesi veya satışa ilişkin ödeme yapılmış olsa dahi alıcı tarafından söz konusu dairenin iktisabı, fiilen teslim tarihi olacaktır. Şirketiniz açısından ise inşaatı devam eden dairenin satışı, fiilen teslim tarihi olarak kabul edilecektir.

Ancak, inşaat devam ederken yapılan satışlar dolayısıyla fatura düzenlenmesi halinde, belge üzerinde gösterilen katma değer vergisinin ilgili dönemde beyan edilerek ödenmesi gerekeceğı ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 19.08.2020 Sayı:84974990-130[KDV2/İ/28/2016/69]-217847**

**Konu:Fiili teslimi yapılmayan konutların satışında uygulanacak KDV oranı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Yapı Kooperatifi ile "Düzenleme Şeklinde Arsa Paylı Kat Karşılığı İnşaat Yapımı ve Satış Vaadi Sözleşmesi" imzalandığı ve sözleşmeye istinaden ilk kısım ruhsatların 28/11/2013 tarihinde alındığı, inşa edilen konutların tamamının net alanının 150 m<sup>2</sup> ve üzerinde olduğu, yapı kullanım izin belgesinin henüz alınmadığı ve inşaat çalışmalarının devam ettiği belirtilerek, inşa edilerek çeşitli şekillerde müşterilerinize teslim ettiğiniz ve edeceğiniz net alanı 150 m<sup>2</sup> ve üzerinde olan konutlarla ilgili olarak; -İnşaat devam ederken fiili teslimi gerçekleşmemekle birlikte kat irtifaklı tapu satış işlemi yapılarak KDV Kanununun 10/b maddesi uyarınca %18 KDV hesaplanarak faturası düzenlenen konutlara ilişkin 08/09/2016 tarih ve 29825 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/9153 sayılı kararname kapsamında KDV oranları ile ilgili düzeltme yapıp yapılmayacağı, -Fiili kullanıma geçilmemesine rağmen eksiklikleri bitirilerek 2016/9153 sayılı Kararnamenin yürürlüğe girdiği 08/09/2016 tarihinden önce teslim tutanakları ile müşterilere teslim ettiğiniz konutlara ilişkin hangi oranda KDV uygulanacağı, hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

2/1 inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması ile, 10/b maddesinde ise; malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 30/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararname eki Karar ile KDV oranları (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri için %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan diğer vergiye tabi işlemler için %18 olarak belirlenmiştir.

08/09/2016 tarih ve 29825 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/9153 sayılı Kararname ile, %18 KDV oranına tabi konutların 08/09/2016 tarihinden 31/03/2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) teslimlerinde vergi oranı %8 olarak belirlenmiş olup, 03/02/2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu süre 30/09/2017 tarihine kadar uzatılmıştır. Konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.1.1.) bölümünde;

"...

3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır." açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

-İnşaat henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden yapılan satışlar dolayısıyla konutun fiilen tesliminden önce fatura düzenlenmesi durumunda konuta uygulanacak KDV oranı, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre belirlenecek olup, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

-2016/9153 sayılı Kararnamenin yürürlüğe girdiği 08/09/2016 tarihinden önce teslim tutanakları ile müşterilerinize teslim ettiğiniz ancak faturası düzenlenmeyen konutlara ilişkin olarak, fiili teslim ile vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu tarih itibarıyla geçerli olan KDV oranı üzerinden hesaplama yapılması ve fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 08.07.2019 Sayı:97726449-130[7340816260]-E.72389**

**Konu: Tamamlanmamış İnşaatın Devrinde KDV**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 1/11/2017 tarihinde alınan yapı ruhsatına istinaden şirketinize ait arsa üzerine 32 adet 150 m<sup>2</sup> altı mesken, 2 adet işyeri inşaatına başlanıldığı, 12/1/2018 tarihinde inşaat seviyesi su basmanı seviyesinde iken kat irtifak tapularının alındığı, inşaat genel seviyesi %50, kaba inşaat seviyesi %90 civarı iken arsa üzerinde yapılan inşaatın bu hali ile başka bir şirkete satışının yapılacağı, satışın sonrasında yeni firma tarafından inşaaata devam edileceği, inşaatın kat irtifak tapularının devri suretiyle satışının yapılacağı belirtilerek, söz konusu devir işleminde uygulanması gereken KDV oranı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,  
-2/1 inci maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-29/1 inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den KDV Kanununda aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle ödenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'den indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile BKK eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı" başlıklı bölümünde;

"2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri,
  - Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
  - Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
- için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m<sup>2</sup>'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet

Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

...

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından başka bir şirkete natamam vaziyetteki inşaatın (genel inşaat seviyesi%50, kaba inşaat seviyesi%90 tamamlanan) irtifak haklarının devri suretiyle tesliminin konut olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu işlemin genel oranda (%18) KDV 'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgilerinize rica ederim.

**T.C.**  
**KIRKLARELİ VALİLİĞİ**  
**Defterdarlık Gelir Müdürlüğü**

**Tarih: 28/07/2015 Sayı:19174029-KDV-02-3**

**Konu:Doğalgaz kombisine ait yüklenilen KDV nin iadesi**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kırklareli İli Lüleburgaz İlçesinde yapımını tamamladığınız konutla birlikte teslim edilen doğalgaz kombisine ait yüklenilen katma değer vergisi (KDV) nin iadesinin talep edilip edilemeyeceği konusunda Defterdarlığımız görüşü sorulmaktadır.

Katma Değer Vergisi(KDV) Kanununun 29/2 nci maddesi ile; indirimli orana tabi teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerden tutarı ilgili yıl için Bakanlar Kurulunca belirlenen sınırı aşan kısmının yılı içerisinde mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden veya mahsuben iadesine imkan tanınmıştır.

Bu kapsamda yapılacak iade uygulamasının usul ve esasları 23.06.2012 tarihinden 01.05.2014 tarihine kadar 28332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan mülga 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki, 01.05.2014 tarihinden sonra ise 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğindeki düzenlemeler çerçevesinde yürütülmektedir. KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B.3.1.3.) bölümünde iade hesabına dahil edilebilecek yüklenilen KDV’nin nasıl hesaplanacağı (örneklere de yer verilmek suretiyle) açıklanmıştır.

Konuya ilişkin olarak bahsi geçen Tebliğlerde;“Ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m<sup>2</sup>’nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilecek (eklenti) mahiyette olup, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecektir” örneğine,

“150 m<sup>2</sup>’nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kombinin sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılmasının mutad olmaması ve konutun yapımı için zorunlu harcama niteliğinde olması nedeniyle, kombi tesliminin konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilemeyeceğinden, kombiye ilişkin yüklenilen KDV’nin iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 07/04/2014 Sayı:13649056-130[29-2013/ÖZE-14]-36**

**Konu:Konut Satışlarından Kaynaklanan İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 150 m<sup>2</sup> nin altındaki konut satışlarınızdan kaynaklanan indirimli orana tabi işlemlerinizi, bina projesinde bulunan ısıtma, soğutma donanımları (inverter iç ünite ve dış ünite tesisat bedelleri), mutfak dolabı, mutfak tezgahı, lavabolu banyo dolabı, gömme dolap, duşakabin, küvet ile projede bulunmamakla birlikte gömme şeklinde monte edilen dolapların sökülüp taşınma işlemlerinin, maliyet ve ölçü uyumsuzlukları nedeniyle de mümkün olmayacağının düşünüldüğü ifade edilerek, söz konusu ürünler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin iade hesabına dahil edilip edilmeyeceği sorulmaktadır. KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan ve Kararnamenin 1 inci maddesinin 6 numaralı fıkrasında sayılanlar dışında kalan net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutların tesliminde %1 oranında KDV uygulanmaktadır. KDV Kanununun 29/2 nci maddesi ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden ya da mahsuben iadesi imkanı getirilmiştir.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "3.İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV" başlıklı bölümünde yer alan Örnek 1'de; ankastre ürünlerle birlikte veya mobilyalı olarak satılan 150 m<sup>2</sup> nin altındaki bir konut tesliminden kaynaklanan iade talebinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilir (eklenti) mahiyette olup, bunların tesliminin konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirileceği, dolayısıyla söz konusu eşyaların teslimi için bu eşyaların tabi olduğu KDV oranının uygulanacağı ve konut ile birlikte teslim edilen söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV nin, genel esaslara göre indirim konusu yapılacağı, ancak iade hesabına dâhil edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu açıklamalara göre, özelge talep formunuzda sayılan ürünlerden, yerinde inşa edilen, sökülüp götürülmesi ve taşınması mümkün olmayan ve konut satışından bağımsız olarak düşünülemeyecek nitelikte olanlar nedeniyle yüklenilen KDV, konut teslimine ilişkin iade hesabına dahil edilebilecektir. Ancak; söz konusu ürünlerin sökülüp taşınarak başka yerde tekrar kurulmak suretiyle kullanılacak nitelikte olması durumunda, bu ürünlere ilişkin yüklenilen KDV genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecek, ancak konut satışına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Konya Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 08/02/2012 Sayı:B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2/1646-12**

**Konu:Konut Satışlarından Kaynaklanan İndirimli Orana Tabi İşlemlerinize Ankastre Ürünlerinden Dolayı Yüklenilen KDV'nin İadesinin İstenilip İstenilmeyeceği Hususunda**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 150 m<sup>2</sup> nin altındaki konut satışlarınızdan kaynaklanan indirimli orana tabi işlemlerinize ankastre ürünlerinden (fırın, bulaşık makinesi, davlumbaz, set üstü ocak) dolayı yüklenilen KDV nin indirim ve iadeye konu edilip edilemeyeceği, bu mümkün değil ise gider yazılıp yazılamayacağı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin 11 inci sırasında, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimlerine uygulanacak KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir. KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde de; bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların ise, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mahsuben iade edilebileceği hükme bağlanmış ve bu kapsamda yapılacak iade uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara çeşitli KDV Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

Diğer taraftan, vergi mevzuatımızda ve özel hukukta "konut" kavramı tanımlanmamış olmakla beraber, genel olarak barınma amacıyla kullanılacak yaşamsal alanlar "konut" olarak nitelendirilmektedir. İndirimli oranın amacı temel gereksinimlerden olan barınma ihtiyacının karşılanması için kullanılacak olan birimlerin tesliminde vergi indirimi sağlamaktır. Bayındırlık ve İskan Bakanlığının muhtelif tarihli görüşlerinde "konut sahibi olacak kişilerce sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilen eşyaların konutun kullanılmasına ilişkin demirbaş olduğu ve inşaat maliyetine dahil olmadığı" belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, konuttan sökülüp taşınarak tekrar kurulup kullanılabilen ve konutun mütemmimi olmayan (ankastre olan veya olmayan beyaz eşyalar, mobilya vb) eşyaların konut teslimi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, konut satışında söz konusu eşyaların tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır. Konut ile birlikte teslim edilen bu eşyaların alımında yüklenilen KDV genel esaslara göre indirim konusu yapılacağından KDV Kanununun 58 inci maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider yazılamayacak, ayrıca konut satışına ilişkin indirimli oranda iade hesabına dahil edilemeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**KDV-ÖTV Müdürlüğü**

**Tarih: 04.03.2019 Sayı:20811645-130[16-515-156]-E.15241**

**Konu:Çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV nin iadesi**

İlgide kayıtlı talep formunuzda, Belediyelere ihale kapsamında inşa edilen 150 m2'nin altındaki toplu konutlara ilave olarak, söz konusu konutlarla bir bütünlük içerisinde yapılan çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara istinaden yüklenilen KDV'nin iade edilip edilmeyeceği, iade edilmeyecekse, çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi yapıım işlerine uygulanması gereken KDV oranı hakkında bilgi verilmesi talep edilmektedir.

Katma değer vergisi oranları Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listeler dışındaki diğer mal ve hizmetler için ise % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası uyarınca, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m2'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabidir.

Aynı Kanunun 29/2 nci maddesinde; "Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. " hükmü yer almakta olup, bu kapsamda yapılacak iade uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-3.1.3. İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV" başlıklı bölümünün (3.1.3.1.) alt bölümünde;

"İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler

dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

.....

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabi olup, ihale kapsamında inşa edilen 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara ilave olarak yapılan çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri kapsamında değerlendirilmediğinden genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

Dolayısıyla, çevre düzenlemesi, peyzaj-spor sahaları, taziye evi gibi sosyal alanlara yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek, ancak inşaat taahhüt işine ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecektir. Diğer taraftan, arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) çerçevesinde yapılan işler BKK eki (I) sayılı listenin 13 üncü sırası kapsamında % 1 oranında KDV'ye tabi olup, bu işlerle ilgili yapılan harcamalara istinaden yüklenilen KDV'nin iade hesabına dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Konya Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 12.08.2020 Sayı:37009108-130-E.63682**

**Konu:150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimlerinde ortak alanların (depo, enerji ve hidrofor odası, güvenlik holü, sığınak, kapalı otopark) iade hesabına dahil edilip edilemeyeceği.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, indirimli orana tabi 150 m<sup>2</sup> nin altındaki konut teslimlerinde ortak alanlara (depo, enerji ve hidrofor odası, güvenlik holü, sığınak, kapalı otopark) yapılan harcamalara istinaden yüklenilen katma değer vergisinin (KDV) indirim konusu yapılamayan kısmının, iade hesabına dahil edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenmektedir.

KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, mezkur maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda, KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Karar eki (I) sayılı listenin 11 inci sırasına göre net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konutların tesliminde KDV oranı %1'dir. Teslime uygulanacak KDV oranının tespitinde aynı Kararın 1 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında yer alan düzenlemenin de dikkate alınması gerekir.

KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde, indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan verginin mükelleflere nakden veya mahsuben iade edileceği hükme bağlanmıştır.

İndirimli orana tabi işlemlerde yılı içerisindeki mahsup taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV" başlıklı (III/B-3.1.3.) bölümünün "3.1.3.1 Genel Olarak" ayrımında;

"İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

...

Örnek 2:

...

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmayan depo, enerji ve hidrofor odası, güvenlik holü, sığınak ve kapalı otopark için yapılan harcamalar konutun inşasına yönelik yapılan harcamalar olarak kabul edilerek, bu harcamalar için ödenen vergiler yüklenim hesabına dahil edilebilecektir. Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından inşa edilen binada bulunan deponun ve kapalı otoparkın konut sahiplerinin ortak kullanımı dışında, ticari veya sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak amacıyla kullanılmaya matuf olması durumunda ödenen vergilerin konut satışlarına ilişkin iade hesabına dahil edilmeyeceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Vergi Ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü**

**Tarih: 04.01.2017 Sayı:16700543-130-529**

**Konu:Toplantı ve tayize yerlerine tekabül eden alanın indirimli orana tabi KDV iadesinde yüklenime konu edilip edilemeyeceği**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yapı ruhsatında yer alan ve inşa edilen binanın altında bulunan toplantı ve taziye yerlerine tekabül eden alanın indirimli orana tabi KDV iadesinde yüklenime konu edilip edilmeyeceği hususunda bilgi verilmesi talep edilmektedir.

KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde; bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının, yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların ise, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mahsuben iade edilebileceği hükme bağlanmış ve bu kapsamda yapılacak iade uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara çeşitli KDV Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (I) sayılı listenin 11 inci sırasında, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar olan konut teslimlerine uygulanacak KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir.

26.04.2014 tarih ve 28983 Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "III/B-3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV" başlıklı bölümünün (3.1.3.1.) alt bölümünde;

"İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortismanı tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

...

150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimlerine yönelik iade taleplerinde, konutun yapımıyla ilgili harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilebilecek, konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmeyecektir.

Dolayısıyla bir arada bulunan konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir.

Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür." açıklamalarına yer verilmiştir. Bu açıklamalara göre, yapı ruhsatında yer alan ve inşa edilen binanın altında bulunan toplantı ve taziye yerlerine tekabül eden alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dahil edilemeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)**

**Tarih: 30/10/201 Sayı:B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/14-171**

**Konu:Bitmemiş inşaata ait konut satışı.**

İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirketinizin yapmakta olduğu inşaat işi ile ilgili olarak bir adet dairenin satılıp faturasının kesildiğini ancak, bu dairenin yapılacak işleri bitmediğinden ve iskanı alınmadığından dolayı faturasının kesilmesinde bir sakınca olup olmadığı ayrıca, işi tamamlanmayan bu daire için faturanın kesildiği tarihten sonra yapılan giderlerin maliyet olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış olduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre, başkasının arsası üzerine inşaat yapan müteahhitlerin arsa sahibine vermiş oldukları dairelerin inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daireler için yapmış oldukları harcamaların toplamı, inşaat maliyetini verecektir. Müteahhide ait dairelerin maliyeti ise toplam inşaat maliyetinin bu dairelere dağıtımı suretiyle bulunacak olup, inşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetini oluşturacaktır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile başkasının arsası üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların, avans olarak dikkate alınması ve satılan dairelerin müşterilere teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak, dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı ise tabiidir.

**VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika

olduğu, 231 inci maddesinin (5) numaralı bendinde; faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceğı, 262 inci maddesinde de maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceğı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde, yapımı tamamlanmamış söz konusu dairenin, alıcıya teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden) itibaren yedi gün içinde şirketiniz tarafından fatura düzenlenmesi gerekeceğı tabiidir.

#### KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı 10 uncu maddesinde;

"Vergiye Doğuran Olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

...

Anında meydana gelir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler gereğince, şirketiniz tarafından yapımı tamamlanmamış dairenin satışında vergiyi doğuran olay, söz konusu dairenin iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesi işlemidir. Bu nedenle her ne kadar satış sözleşmesi veya satışa ilişkin ödeme yapılmış olsa dahi alıcı tarafından söz konusu dairenin iktisabı, fiilen teslim tarihi olacaktır. Şirketiniz açısından ise inşaatı devam eden dairenin satışı, fiilen teslim tarihi olarak kabul edilecektir. Ancak, inşaat devam ederken yapılan satışlar dolayısıyla fatura düzenlenmesi halinde, belge üzerinde gösterilen katma değer vergisinin ilgili dönemde beyan edilerek ödenmesi gerekeceğı ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü**

**Tarih: 03/04/2014 Sayı:75497510-125[6-2012-250]]-21**

**Konu:Yapı denetim firmalarına yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kat karşılığı inşaat işi ile iştigal eden şirketinizin yaptığı inşaatlarla ilgili olarak aldığı yapı denetim hizmetine ilişkin faturaların tevkifatlı olarak şirketiniz adına düzenlendiği belirtilerek, söz konusu faturalardaki KDV nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve bu kapsamda KDV iadesine konu edilip edilemeyeceği ile maliyet unsuru olarak dikkate alınıp alınamayacağı sorulmaktadır.

Vergi Usul Kanunu Açısından:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanunun 230 uncu maddesinde ise faturada bulunması gereken asgari bilgiler sıralanmış olup bu bilgiler; faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasıdır.

Bu itibarla, yapı denetim hizmetine ilişkin faturanın yapı sahibi adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda indirilebilecek giderler, işletme ile ilgili olan ve kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir.

Diğer taraftan, 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, yapı denetim hizmetinin yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında ise yapı denetim hizmet sözleşmelerinin yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında akdedileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu

arasında bir hizmet akdi bulunmasından ve hizmetin yapı sahibine verilmesinden dolayı, faturanın da yapı denetim şirketince hizmet verilen yapı sahibi adına düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketinizce ödenen yapı denetimi hizmet bedellerinin şirketiniz tarafından gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından:

KDV Kanununun;

29/1-a maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirebilecekleri,

30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yapı denetim hizmet faturalarının şirketiniz adına düzenlenmesi durumunda bu faturalarda gösterilen KDV nin Kanunun 29 uncu maddesi hükmü çerçevesinde tarafınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmakla birlikte arsa sahibi adına düzenlenen yapı denetim hizmeti faturalarında gösterilen KDV'nin (söz konusu hizmete ait bedel tarafınızdan ödenmiş olsa dahi) indirim konusu yapılması ve dolayısıyla iadeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

**Tarih: 22/08/2011 Sayı:4.35.16.01-176300-401**

**Konu:Yapı denetim firması tarafından yapı sahibi adına düzenlenen,ancak ödemesi şirketçe yapılan gider,harç ve vergilerin maliyet hesaplarına dahil edilip edilmeyeceği.**

İlgide kayıtlı özelve talep formunuzda; kat karşılığı inşaat için yaptığınız inşaat sözleşmesine istinaden, yapı denetim firması tarafından yapı sahibi adına düzenlenen, ancak ödemesi şirketinizce yapılan giderlerin ve yapı sahibi adına ödenen belediye harçlarının ve emlak vergilerinin maliyet hesaplarına dâhil edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesindeki giderler, hasılatlardan indirim konusu yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda indirilebilecek giderler, işletme ile ilgili olan ve kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir.

Öte yandan, 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, yapı denetim hizmetinin yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği, aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında ise yapı denetim hizmet sözleşmelerinin yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında akdedileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu; 229 uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu; 230 uncu maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde de, faturaya müşterinin adı, ticaret ünvanı, adresi varsa vergi dairesi ve hesap numarasının yazılmasının mecburi olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan maddelerdeki müşteri tanımından, malı satın alan veya kendisine iş

yapılan gerçek kişi veya tüzel kişi anlaşılmalıdır. Faturanın düzenlenmesinde fatura bedelinin kimin tarafından ödendiği hususu önemli olmayıp, fatura malı satın alan veya kendisine iş yapılan gerçek kişi veya tüzel kişi adına düzenlenmelidir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca şirketiniz tarafından arsa sahibi adına ödenen ve ödeme belgeleri arsa sahibi adına düzenlenen tapu bedeli, vergi resim ve harçlar, elektrik kurumuna ödenen tutarlar, belediyelere ödenen yol katılım payları tutarları ile mimarlık ofislerine ödenen proje ve yapı denetim hizmet bedellerinin şirketiniz tarafından gider ve maliyet olarak indirimi mümkün değildir.

#### BELEDİYE GELİRLERİ VE EMLAK VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun; 12 nci maddesinde; Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsaların bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabi olduğu, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı, "Mükellef" başlıklı 13 üncü maddesinde ise arazi vergisini, arazinin malikinin, varsa intifa hakkı sahibinin, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre; arsa vergisinin mükellefi, arsanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa arsayı malik gibi tasarruf eden olup, verginin ödenmesi ile bu vergiye ilişkin diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludur.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Ek 1 inci maddesinin birinci fıkrasında; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatının (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabi olduğu, Ek 3 üncü maddesinde; bina inşaat harcını inşaat, ilave tadilat için inşaat ruhsatı alanların ödeyeceği, Ek 5 inci maddesinde ise; bina inşaat harcının, inşaat ruhsatının alınmasından önce makbuz karşılığında ilgili belediyeye ödeneceği,

hükme bağlanmıştır.

2464 sayılı Kanunun "İmar ile İlgili Harçlar" başlıklı 80 inci maddesinin; (c) fıkrasında proje tasdik işlemlerinin plan ve proje tasdik harcına", (d) fıkrasında zemin ve yol kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ile toprak kazısının taşınması için belediyelerceyer gösterilmesi ve bu yerlerin tesviyesinin zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcına tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, arsanın maliki

veya mükellefi değişmeksizin arsa sahipleri ile ... arasında düzenlenen Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi gereği vergi ve harcamaların adı geçen Şirket tarafından ödeneceği yönündeki belirlemeler, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu bakımından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.



**Ek 2:** 2006/112/EC Sayılı Ortak KDV Sistemi Hakkındaki Konsey Direktifindeki 98. Madde Kapsamında Uygulanabilir İndirimli KDV Oranlarının Bulunduğu Mal Ve Hizmet Listesi

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (1) İnsan ve hayvan tüketimine yönelik gıda maddeleri (içecekler dahil, ancak alkollü içecekler hariç); canlı hayvanlar, normalde gıda maddelerinin hazırlanmasında kullanılması amaçlanan tohumlar, bitkiler ve bileşenler; normalde kullanılan ürünler ek gıda maddeleri veya gıda maddelerinin ikamesi olarak;                                                         |
| (2) su temini;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| (3) normal olarak sağlık bakımı, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi hastalıkların tedavisi için kullanılan türden farmasötik ürünler doğum kontrolü ve sıhhi koruma için kullanılan ürünler dahil olmak üzere veterinerlik amaçlı;                                                                                                                                          |
| (4) normal olarak engelliliği hafifletmeye veya tedavi etmeye yönelik tıbbi ekipman, yardımcılar ve diğer gereçler, münhasıran bu tür eşyaların onarımı ve çocuk araba koltuklarının temini dahil olmak üzere engellilerin kişisel kullanımı;                                                                                                                             |
| (5) yolcuların ve beraberindeki bagajların taşınması;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| (6) kütüphaneler tarafından ödünç verilenler de dahil olmak üzere kitap temini (broşürler, kitapçıklar ve benzeri basılı malzemeler, çocuklar için resim, çizim veya boyama kitapları, matbu veya el yazması müzikler, haritalar ve hidrografik veya benzeri tablolar), tamamen veya ağırlıklı olarak reklama ayrılan materyaller dışındaki gazeteler ve süreli yayınlar; |
| (7) Gösterilere, tiyatrolara, sirklere, panayırlara, lunaparklara, konserlere, müzelere, hayvanat bahçelerine, sinemalara, sergilere ve benzer kültürel etkinlikler ve tesisler;                                                                                                                                                                                          |
| (8) radyo ve televizyon yayın hizmetlerinin alımı;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| (9) yazarlar, besteciler ve performans sanatçıları tarafından sağlanan hizmetler veya bunlardan kaynaklanan telif ücretleri;                                                                                                                                                                                                                                              |
| (10) bir sosyal politikanın parçası olarak konut sağlanması, inşası, yenilenmesi ve değiştirilmesi;                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| (11) normal olarak tarımsal üretimde kullanılması amaçlanan ancak sermaye hariç mal ve hizmet tedariki makine veya bina gibi mallar;                                                                                                                                                                                                                                      |
| (12) tatil amaçlı konaklama sağlanması da dahil olmak üzere otellerde ve benzeri kuruluşlarda sağlanan konaklama ve kamp veya karavan alanlarında yerlerin kiraya verilmesi;                                                                                                                                                                                              |
| (13) spor etkinliklerine kabul;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| (14) spor tesislerinin kullanımı;                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

|                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (15) Üye Devletler tarafından sosyal refaha adandığı kabul edilen kuruluşlar tarafından mal ve hizmet tedariki ve 132, 135. maddeler uyarınca muaf tutulmadığı sürece, refah veya sosyal güvenlik işleriyle uğraşanlar ve 136; |
| (16) müteahhitler tarafından hizmet sunumu ve ölü yakma hizmetleri ve bunlarla ilgili malların tedariki;                                                                                                                       |
| (17) Tıbbi bakım ve diş bakımı ve termal tedavi sağlanması, bu hizmetler Madde uyarınca muaf tutulmadığı sürece, 132 (1) Maddesinin (b) ila (e) bentleri;                                                                      |
| (18) sokak temizliği, çöp toplama ve atık işleme ile bağlantılı olarak sağlanan hizmetlerin temini, bu tür hizmetlerin 13. maddede atıfta bulunulan organlar tarafından sağlanması.                                            |



### Ek 3: GEK ve OEK Sorgu Segmentleri

| KDV İADESİ RISK ANALİZ KONTROL SEGMENTLERİ |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| GENEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| GEK01-1                                    | İndirimli Orana Tabi işlemlerde İade Talep Süresi Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                            |
| GEK01-2                                    | Tam İstisna Ve Kısmi Tevkifat Kapsamındaki İade İşlemlerinde İade Talep Süresi Kontrolü                                                                                                                                                                                                               |
| GEK02-1                                    | Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                  |
| GEK02-2                                    | Banka/Katılım Bankası Kesin Teminat Mektubu (Artırmalı Teminat Uygulaması) Teyit/Tutar Kontrolü                                                                                                                                                                                                       |
| GEK 03                                     | Önceki Dönemlere Ait Devreden KDV Tutarlarının Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                               |
| GEK 04                                     | Bu Döneme Ait Devreden KDV Tutarlarının Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                      |
| GEK 05                                     | Azami İade Edilebilecek KDV'nin Tutar Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                        |
| GEK 06                                     | Alt Mükelleflere Ait Faturaların Beyan Tutarlığı İle İlgili Kontrol                                                                                                                                                                                                                                   |
| GEK 07                                     | Yüklenilen KDV Listesinde Yer Alan Faturaların Tarih Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                         |
| GEK 08/1                                   | Alt Mükelleflerin Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                        |
| GEK 08/2                                   | İade Talep Eden Mükellefin Satış Faturalarının Belge Basım Bilgileri Kontrolü                                                                                                                                                                                                                         |
| GEK 09                                     | Yüklenilen KDV Listesinde Yer Alan Mükerrer Faturaların Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                      |
| GEK 10                                     | İndirilecek KDV Listesi İle Bu Döneme Ait İndirilecek KDV'nin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                |
| GEK 11                                     | Yüklenilen KDV Listesi İle Beyan Edilen Yüklenilen KDV'nin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                   |
| GEK 12                                     | KDV Beyannamesindeki Tutar İle GB'lere Ait Tutarların Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                        |
| GEK 13                                     | Filii İhraç Tarihi İle KDV İadesi Talep Edilen Dönemlerin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                    |
| GEK 14                                     | Filii İhraç Tarihi İle KDV İadesi Talep Edilen Faturaların Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                   |
| GEK 15                                     | GB'lere Ait Tutarlar İle GB Listesindeki Tutarların Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                          |
| GEK 16                                     | GB İle Satış Faturalarının İçerik Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                            |
| GEK 17-1                                   | Mal/Hizmet Alımları İçin Düzenlenen e-Belge Bilgilerinin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                     |
| GEK 17-2                                   | Mal/Hizmet Satışları İçin Düzenlenen e-Belge Bilgilerinin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                    |
| GEK 18                                     | YMM KDV İadesi Tasdik Sözleşmelerinin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                        |
| GEK 19                                     | Düzenledikleri KDV İadesi Tasdik Raporları, Verdikleri Teyit ve Bilgi Yazıları, GİB'e Bildirilerek Alınacak Cevaba Göre, İşlem Tesis Edilmesi Gereken YMM'lerin Kontrolü                                                                                                                              |
| GEK 20                                     | YMM ile Mükellef Arasında Yapılan Tam Tasdik Sözleşmelerinin Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                 |
| GEK 21                                     | Gümrük Giriş Beyannamelerinin (İthalat) Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                      |
| GEK 22/1                                   | Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarlarının Beyan Edilip Edilmediği İle Tevkifatlı Satış Faturaları Listesinde Bildirilen Tevkif Edilen KDV Toplamları ve KDV Beyanı Kontrolü                                                                                                            |
| GEK 22/2                                   | Kısmi Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarlarının Tamamının İade Talep Edilip Edilmediğinin Kontrolü                                                                                                                                                                                           |
| GEK22/3                                    | Kısmi Tevkifat / İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması Kapsamında Tevkifatlı Satışlara İlişkin Satış Fatura Listesi" nde Yer Alan Faturaların KDV Dahil Toplamının KDV Tebliğinde Belirtilen Tutarı Aşıp Aşmadığının Kontrolü                                                                          |
| GEK 23                                     | İndirilecek KDV Listesi Mükerrer Fatura Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                                      |
| GEK 24                                     | Yüklenilen KDV Listesi İle İndirilecek KDV Listesi Karşılaştırması ve İade Döneminden Sonraki tarihe Ait Belge Kontrolü                                                                                                                                                                               |
| GEK 25                                     | İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesi İle KDV Beyannamesindeki İhraç Kayıtlı Teslimlere Ait Hesaplanan KDV Tutarları Kontrolü                                                                                                                                                                        |
| GEK 26                                     | İhraç Kayıtlı Satış Faturaları Listesindeki GB/İhraçatçı Firma Uyumu ve İhracatın 3 Ay içinde Gerçekleşme Durumunun Kontrolü                                                                                                                                                                          |
| GEK 27                                     | İhraç Kayıtlı Teslimlerle İlgili Satış Faturalarının Tarih Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                   |
| GEK 28                                     | İhraç Kayıtlı Satış Faturalarının, İhraçatçı Firma Listelerinde Yer Alıp Almadığının Kontrolü                                                                                                                                                                                                         |
| GEK 29                                     | Tam Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarlarının Beyan Edilip Edilmediklerinin Kontrolü                                                                                                                                                                                                         |
| GEK 30                                     | Mükellefin İndirilecek ve/veya Yüklenilen KDV Listelerinde Yer Alan Faturalarının, İhraç Kayıtlı Teslimde Bulunan Mükelleflerin Satış Faturaları Listesinde Yer Alıp Almadıklarının Kontrolü                                                                                                          |
| GEK 31                                     | GB İle İhraç Kayıtlı Satış Faturalarının İçerik Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                              |
| GEK 32                                     | Yüklenilen KDV Listesinde Yer Alan Genel Giderlere Ait Belgelerin, İstisnalı Satış/Toplam Satış Oranının Tutarlılığı Kontrolü                                                                                                                                                                         |
| GEK 33                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV Beyannamesi, Hesaplama Tablosu Ve Satış Faturası Listesi Bedellerinin Uyumlu Olup Olmadığının Kontrolü                                                                                                                                                            |
| GEK 34                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV Beyannamesi, Hesaplama Tablosu ve Satış Faturası Listesi Hesaplanan KDV Toplamlarının Uyumlu Olup Olmadığının Kontrolü                                                                                                                                            |
| GEK 35                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu Yüklenilen KDV İle Yüklenilen KDV Listeleri Belgenin Yüklenime Konu Edildiği Dönemlerin Uyumlu Olup Olmadığının Kontrolü                                                                                                                            |
| GEK 36                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Hesaplama Tablosu İade Edilebilir KDV Tutarlığı Kontrolü                                                                                                                                                                                                              |
| GEK 37                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Mahsubu Gerçekleşen İade Tutarı Tutarlılığı Kontrolü                                                                                                                                                                                                                  |
| GEK 38                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Devreden KDV Kontrolü ve İade Tutarının Devreden KDV'yi Aşıp Aşmadığının Kontrolü                                                                                                                                                                                     |
| GEK 39                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde, Düzeltme Beyannamesi İle İade Talebinde Bulunup Bulunmadığı veya İade Tutarını Arttırmı Arttırmadığı Kontrolü                                                                                                                                                        |
| GEK 40                                     | İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Azami İade Edilecek KDV Tutar Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                |
| GEK 41                                     | KDV Beyannamesi 405-406-439 İade Türü İade Edilebilir KDV Tutarı ile Hesaplama Tablosu İade Dönemi İade Edilebilir KDV Tutarının Uyumlu Olup - Olmadığının Kontrolü                                                                                                                                   |
| GEK 42                                     | İndirimli Orana Tabi Satışlara İlişkin Satış Fatura Listesi Zemin Sistem Numarası (Taşınmaz ID) Kontrolü                                                                                                                                                                                              |
| GEK 43                                     | İndirimli Orana Tabi Satışlara İlişkin Satış Fatura Listesi'nde Yer Alan Zemin Sistem No. (Taşınmaz ID)Bilgilerinin, Tapu Verileri ile Uyumlu Olup Olmadığı Kontrolü                                                                                                                                  |
| GEK 50                                     | Geçici 17 Madde Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Satış Faturası Listesi ile KDV Beyannamesindeki Dâhilde İşleme veya Geçici Kabul Rejimleri Kapsamındaki KDV Tutarı Kontrolü                                                                                                                           |
| GEK 51                                     | Geçici 17 Madde Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Satış Fatura Listesinde Yer Alan Mal Türlerinin KDV Hariç Tutarının KDV Tebliği'nde Belirtilen Tutarı Aşıp Aşmadığının Kontrolü                                                                                                                       |
| GEK 52                                     | Geçici 17 Madde Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Satış Fatura Listesinde bildirdiği DİHB'lerin Kontrolü                                                                                                                                                                                                |
| GEK 53                                     | Geçici 17 Madde Kapsamındaki Teslimlere İlişkin satış Fatura Listesinde Yer Alan Faturaların İçerik Kontrolü                                                                                                                                                                                          |
| GEK 54                                     | Geçici 17. Madde Kapsamındaki Teslimlere İlişkin Satış Faturası Listesindeki GÇB-İhraçatçı Firma Uyumu ve İhracatın Gerçekleşme Kontrolü                                                                                                                                                              |
| GEK 59                                     | KDV Kanunu 11/1-b Maddesi Kapsamında İade Limit Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                              |
| GEK 60                                     | İade Talep Eden Mükellefin İndirim ve Yüklenim Listelerinde Kendi VKN/TKN'sini Kullanıp Kullanmadığının Kontrolü                                                                                                                                                                                      |
| GEK 61                                     | Yatırım Tescil Belgesi ile Satış Faturası Tarih Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                              |
| GEK 62                                     | YTB Satış Fatura Listesi'nde Yer Alan Tescil Belge Bilgilerinin, 9/B Formu ve YTB ile Uyumlu Olup Olmadığı Kontrolü                                                                                                                                                                                   |
| GEK 63                                     | YTB Satış Fatura Listesi'nde Yer Alan Faturaların, 9/B Formu ve YTB'de Bulunup Bulunmadığı Kontrolü                                                                                                                                                                                                   |
| GEK 64                                     | Satış Faturasının İçerik Bilgilerinin Uyumluluğu Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                             |
| GEK 65                                     | YTB Satış Fatura Listesi'nde Yer Alan Faturaların Daha Önceki Dönemlerde Bulunan YTB Satış Fatura Liseleri'nde Yer Alıp Almadığı Kontrolü                                                                                                                                                             |
| GEK 68                                     | Gümrük Çıkış Beyannamelerinde Geri Gelen Eşya Kaydı Kontrolü                                                                                                                                                                                                                                          |
| GEK 70                                     | İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Beyan Edilip Edilmediği İle "Kısmi Tevkifat" / "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat" Uygulaması Kapsamında Tevkifatlı Satışlara İlişkin Satış Fatura Listesi" nde Belirtilen İsteğe Bağlı Tam Tevkif Edilen KDV Toplamı ve KDV Beyanı Kontrolü |
| GEK 71                                     | İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Kapsamında Tevkif Edilen KDV Tutarının Tamamının İade Talep Edilip Edilmediğinin Kontrolü                                                                                                                                                                                   |
| GEK 72                                     | Kısmi Tevkifat" / "İsteğe Bağlı Tam Tevkifat Uygulaması" Kapsamında Tevkifatlı Satışlara İlişkin Satış Fatura Listesinde Yer Alan Faturaların KDV Dahil Toplamının KDV Tebliğinde Belirtilen Tutarı Aşıp Aşmadığının Kontrolü                                                                         |
| GEK 74                                     | İmalatçılar Tarafından Yapılan Mal İhracatından Kaynaklanan İade Taleplerinde YMM Tam Tasdik Sözleşmesi/KDV İadesi Tasdik Raporu Olup Olmadığının Kontrolü                                                                                                                                            |

| ÖZEL ESAS KONTROL SEGMENTLERİ |                                                                                                                                                                                                          |
|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| OEK 01                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu Kontrolü                                                                               |
| OEK 02                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Sahte Belge Kullanma veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Raporu Kontrolü                                                                                 |
| OEK 03                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Sahte Belge Düzenleme Tespiti veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Tespitinin Kontrolü                                                                   |
| OEK 04                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Sahte Belge Kullanma Tespiti veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Tespitinin Kontrolü                                                                     |
| OEK 05                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Adreslerinde Bulunamamaları İle İlgili Tespit Kontrolü                                                                                                                    |
| OEK 06                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Defter ve Belge İbraz Etmemeleri İle İlgili Tespit Kontrolü                                                                                                               |
| OEK 07                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, Verilmeyen 1 No'lu KDV Beyannamelerinin Kontrolü                                                                                                                          |
| OEK 08                        | İade Talep Eden Mükelleflerin, İhtiyati Tahakkuk veya İhtiyati Haciz Tespit Kontrolü                                                                                                                     |
| OEK 09                        | Mükellef Şirketin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü                                                    |
| OEK 10                        | Mükellef Şirketin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin Ortak Olduğu veya Bunların Kurdukları Şirketlerin, Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü |
| OEK 11                        | Mükellef Şirketin Ortağı Olan Şirketin, Ortakları veya Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü                  |
| OEK 12                        | Mükellef Şahsın Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin, Sahte Belge Düzenleme veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü                             |
| OEK 13                        | Mükellef Şahsın Ortak veya Kanuni Temsilcisi Olduğu Mükelleflerin Ortakları ve Kanuni Temsilcilerinin Sahte Belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü    |
| OEK 14                        | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin, Sahte Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü.                                                                                             |
| OEK 15                        | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin, Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Raporu ve Tespitinin Kontrolü.                                                                  |
| OEK 16                        | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin, Diğer Olumsuz Tespitlerinin Kontrolü.                                                                                                            |
| OEK 17                        | Doğrudan Mal veya Hizmet Temin Ettikleri Mükelleflerin, Verilmeyen 1 No'lu KDV Beyannamelerinin Kontrolü.                                                                                                |

**Ek 4: Net Alan Hesabına İlişkin Karşılaştırmalı Hesaplama Tablosu**

| <b>Değişiklik Öncesi KDVGUT Hükümlerine Göre Net Alan Hesabı</b>                                                                                                                                                                                                        | <b>Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği'ne Göre Net Alan Hesabı</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.                                                                                                    | <p>Bağımsız bölüm net alanı: İçerden bağlantılı piyesleri ile birlikte bağımsız bölümün içerisindeki boşluklar hariç, duvarlar arasında kalan temiz alanı (Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 santimetreyi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 metre yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dâhil birden fazla katta yer alan mekânlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.)</p> |
| b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır.                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Ancak;                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m <sup>2</sup> 'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar, |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler,                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m <sup>2</sup> 'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırhık,                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| -Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m <sup>2</sup> 'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, faydalı alan dışındadır.                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m <sup>2</sup> 'yi, garajların 18 m <sup>2</sup> 'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler."                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

**Ek 5:** GİB'nın 19.09.2018 Tarih ve 84958988-130[5473-177]-E.120004 Sayılı Genel Yazısı

**T.C.**

**HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI**

**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**Sayı :** 84958988-130[5473-177]-E.120004

**Konu :** Konutlarda Net Alan Uygulaması Hk.

**VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞINA**

Konut Geliştiricileri ve Yatırımcıları Derneği tarafından KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.1.3) bölümü ile (III/B-3.1.3.1) bölümünde yer alan "Örnek 2" nin iptali istemiyle Bakanlığımız aleyhine Danıştay 4. Dairesinde açılan dava hakkında verilen 2.3.2017 tarihli ve E. No:2014/4835, K. No:2017/2170 sayılı bir örneği ekli karar ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.1.3) bölümünün iptaline, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.1.3.1) bölümünde yer alan "Örnek 2" düzenlemesinin konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline, örnekte yer alan alışveriş merkezi kısmı yönünden davanın reddine hükmedilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin bu kararının Bakanlığımızca temyizi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen 7.2.2018 tarihli ve E. No:2017/681, K. No:2018/50 sayılı bir örneği ekli karar ile Danıştay 4. Dairesinin söz konusu kararının KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3.1.3.1) bölümünde yer alan "Örnek 2" bölümünün çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.1.3) bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrasına yapılan temyiz isteminin reddine hükmedilmiştir.

Dolayısıyla, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 7.2.2018 tarihli ve E. No:2017/681, K. No:2018/50 sayılı kararı gereğince KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B- 3.1.3.1) bölümünde yer alan "Örnek 2" düzenlemesi yürürlükte olup, söz konusu düzenlemenin yapılacak KDV iade incelemelerinde dikkate alınması yönünde gerekli önlemlerin tarafınızca alınmasında fayda olduğu düşünülmektedir.

Bilgi edinilmesini arz ederim.

**Ek 6: Ortak Alanlara İlişkin Danıştay 4. Dairesi'nin 11.05.2017 Tarih ve E:2014/4835 K:2017/2170 Sayılı Kararı**

**Danıştay 4. Dairesi'nin 11.05.2017 Tarih ve E:2014/4835 K:2017/2170 Sayılı Kararı:**

"8/9/2013 tarih ve 28759 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 8' inci maddesi ile eklenen bendi ile "Sosyal mekanlar: Yapı ve tesislerde kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin yapı ve tesisin genel kullanımı dışında günlük sosyal ihtiyaçlarının karşılandığı mekanlardır. Alışveriş merkezi ve benzeri ticari kullanımlı binalarda, işhanı, büro, yönetim binası gibi umumi ve resmi binalarda, fabrika ve benzeri sanayi tesislerinde, düğün salonu, lokanta, gazino, sinema, tiyatro, müze, kütüphane ve kongre merkezi, yurt binaları, spor tesisleri gibi sosyal ve kültürel yapı ve tesislerde, eğitim yapılarında, hastane ve benzeri sağlık tesislerinde, havaalanı, liman, terminal, tren garı, metro istasyonu gibi ulaşım yapı ve tesislerinde, oteller ve benzeri turizm tesislerinde, kullanıcıların, çalışanların veya müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla mescit, bebek emzirme yeri, çocuk bakım ve oyun alanı, yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde mescit ve çocuk oyun alanı, milli park, tabiat parkı, bölge parkı, mesire alanı, piknik alanı, açık spor alanları gibi yerlerde ise mescit, bebek emzirme yeri ve umumi hela için gerekli mekan ayrılır. Bu mekanların tamamlayıcısı olan; abdest alma mekanları ile diğer gerekli mekanların, kolay ve erişilebilir bir yerde bu mekanlarla birlikte yer alması zorunludur." düzenlemesi getirilmiştir. Bu düzenlemede de yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde mescit ve çocuk oyun alanı gibi günlük sosyal ihtiyaçların karşılandığı sosyal mekanlara yer ayrılmasının gerekli olduğu açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan Kanunun 29/2' nci maddesinde, 28' inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin mahsuben ödeneceği öngörülmüştür. "Örnek 2" kısmında sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere sayılan çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı gibi alanlar Anayasa'nın 2'nci maddesinde devletin niteliklerinden biri olarak ifade edilen sosyal hukuk devleti ilkesi gereği sosyal ihtiyaçlardandır. Ancak "Örnek 2" kısmında son sayılan "alışveriş merkezi" alanı anılan Yasanın öngördüğü anlamda indirimli orana tabi teslimlerle ilgili iade edilecek katma değer vergisinin söz konusu teslim kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle, davanın, 26 Nisan 2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği' nin III. Matrah, Nispet ve Oran başlıklı bölümünün B. Oran alt bölümünde yer verilen 2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar başlıklı düzenlemenin "2.1.3.Net alan" başlıklı kısmının iptaline oybirliğiyle, 3. İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması başlıklı düzenlemenin 3.1.3 İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen katma değer vergisi bölümünde "3.1.3.1 Genel Olarak" alt başlığı ile yapılan düzenlemede yer alan "Örnek 2" düzenlemesinin konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı kısmının iptaline oyçokluğuyla, yine bu kısımda sayılan "alışveriş merkezi" alanı kısmı yönünden reddine oybirliğiyle karar vermiştir."

**T.C.**  
**HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI**  
**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**Tarih:** 10.12.2018 **Sayı:** 84958988-130[5400-0014]-E.161421

**Konu :** 2017 Yılı Sayıştay Denetim Raporu

**DAĞITIM YERLERİNE**

Sayıştay Başkanlığı tarafından Başkanlığımıza gönderilen "Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 yılı Denetim Raporu"nda katma değer vergisi (KDV) mevzuatı açısından eleştiriye konu olan hususlarla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

1- KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3) bölümünde indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri verginin iadesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmış olup, yapı müteahhidinin, ortaklarına veya ilişkili şirketlere net alanı 150 m2'ye kadar olan konut satışlarıyla ilgili olarak, bu konutların daha sonra başkalarına satılabileceği dikkate alındığında nihai tüketim amaçlı olmadığından, iade talebinde bulunulması mümkün değildir.

Ancak, söz konusu Sayıştay raporunda, net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimleriyle ilgili dosyaların incelenmesi neticesinde, yapı müteahhidi tarafından stokta kalan bağımsız bölümlerin ortaklara veya ilişkili şirketlere satılarak iade talep edildiğinin tespit edildiği belirtilmektedir.

Bu çerçevede, net alanı 150 m2'ye kadar olan konutların nihai tüketim amaçlı olmayan bahse konu teslimleriyle ilgili KDV iade taleplerinin vergi daireleri tarafından değerlendirilmesi sırasında bu hususa dikkat edilmesi ve bu kapsamda bulunan konutlara ilişkin yüklenim KDV'lerin iade hesabına dahil edilmemesi gerekmektedir.

2- KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-7) bölümünde; adi ortaklıklarda, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğurmayan hisse devri işlemlerinin KDV'ye tabi olmadığı, ortaklığın sona ermesi sonucunu doğuran devir işlemlerinde ise vergi uygulanacağı, bu nedenle bir adi ortaklıkta ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortaklara veya üçüncü şahıslara devretmek suretiyle ortaklıktan bazı ortakların ayrılması veya ortaklığa yeni ortakların alınması halinde, mevcut adi ortaklığın ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ettiği durumlarda, bu hisse devri işlemlerinde vergi uygulanmayacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Ancak, söz konusu Sayıştay raporunda, net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimleriyle ilgili dosyaların incelenmesi neticesinde, adi ortaklığa yeni bir ortak dahil edilerek yeni bir adi ortaklık olduğu gerekçesiyle "sözleşme devir bedeli" adı altında fatura tanzim edildiği ve bu bedellerin yüklenilen KDV'ye dahil edilerek iade hesabında dikkate alındığının tespit edildiği belirtilmektedir.

Buna göre, mevcut adi ortaklığa yeni bir ortağın dahil edilmesi durumunda ortaklık sona ermeyeceğinden düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacaktır. Bu çerçevede, adi ortaklığa yeni bir ortağın dahil edilmesine ilişkin sözleşme devir bedeli vb. adlar altında KDV hesaplandığının ve yeni adi ortaklık tarafından indirim konusu yapıldığının tespit edilmesi durumunda adi ortaklıkların konut teslimlerine ilişkin iade taleplerinde bahse konu KDV'nin indirim ve iadeye konu edilemeyeceği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

3- 3065 sayılı KDV Kanununun 29/2 nci maddesine göre indirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin, teslimin gerçekleştiği yıl içinde veya izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesinin talep edilmesi mümkün olup uygulamaya ilişkin düzenlemeler KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-3) bölümünde yer almaktadır.

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara teslim edildiğinin tevsiki gerekmektedir. 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesine göre, yapı inşaatının tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren ilgili belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

Yapı kullanma izin belgesi henüz alınamamış konutların fiili tesliminin ikamet belgesi, konutta ikamet edenler adına elektrik, su, doğalgaz aboneliği gibi binanın fiilen kullanıldığını gösteren resmi makamların vereceği belgelerle tevsiki mümkündür. Bunun yanında, alıcı ve satıcı arasında düzenlenen sözleşme, teslim tutanakları ve fatura ile konutta ikamet edenler adına olmayan aboneliklerin fiili teslimin tevsikinde kullanılması halinde, söz konusu konutların, teslim tarihi itibarıyla fiilen kullanılabilir durumda olup olmadığına yönelik yoklama ve diğer tespitlerin yapılarak, bu yoklama ve tespitlere göre işlemlerin sonuçlandırılması gerekmektedir. Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

**BULGU: Stokta Kalan Konutların KDV İadesinden Yararlanan Yapı Müteahhitine ve/veya Ortaklarına Satılarak KDV İadelerinin Gerçekleştirilmesi**

150 m2 altındaki konut teslimine ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesi işlemlerinde, iade sürecini hızlandırmak amacıyla bir kısım konut teslimlerinin KDV iadesinden yararlanan şirketlere ve/veya şirket ortaklarına yapıldığı, söz konusu satışların ise KDV iadesi hesabına dahil edilerek iadenin gerçekleştirildiği görülmüştür.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmü Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergilerin iadesine imkân tanımaktadır.

3065 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinin birinci fıkrası ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi tutulacağı; 2'nci maddesinin birinci fıkrası ile teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu; 3'üncü maddesi ile vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesinin teslim sayılan hal kapsamında olduğu; 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile de mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Yine anılan Kanun'un 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında bir faaliyetin ticari, sınai, zirai faaliyet yahut serbest meslek faaliyeti olup olmadığının tayininde Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin, GVK'de açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerinin dikkate alınacağı belirtilmiş olup, Kanun'un genel gerekçesinde "faaliyet" kelimesinden işlemin devamlılığının, kapsam ve niteliğinin anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir.

GVK'nin konuya ilişkin 37'nci maddesinden de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, bu itibarla gelir sağlama amacının bir faaliyetin ticari faaliyet olup olmadığının tespitinde önemli olduğu anlaşılmaktadır.

KDVGUT'nin "Teslim Sayılan Haller" başlıklı A/3 bölümünde ise;

"3065 sayılı Kanunun (3/a)maddesine göre;

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,
- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

Örnek: Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulur.

...” denilmiştir.

Bilindiği üzere gerek vergi kanunlarında gerekse vergi kanunları dışında kalan meri mevzuatımızda konutun tanımı yapılmamış olup tanım öğretiye bırakılmıştır. Öğretide ise kişi veya kişilerin ihtiyaçlarını gidermek için melce (sınımlanacak yer) olarak kabul edilen ve bu fiilin gerçekleştirildiği mahallerin konut şeklinde ifade edildiği; konutun evi işaret ettiği, buna göre bir yerin konut sayılabilmesi için o yerin ev ihtiyaçlarına tahsis edilmiş olmasının gerektiği; geniş anlamda konutun ise bireyin kendi faaliyetine tahsis ettiği her yeri ifade ettiği; bir yerin geçici de olsa oturmak amacıyla kullanıldığı her yerin konut olduğu, konutun yapısı, karakteri, şekli ve genişliğinin önemli olmadığı, önemli olanın o yerin oturmaya veya aileye tahsis edilmesi olduğu yönünde kabul bulunmaktadır. Bu çerçevede yargı kararlarında da genel kabul bulan öğretideki tanımlara bakıldığında bir bağımsız bölümün konut olarak adlandırılabilmesi için temel koşulun gerçek kişilere ait olması gerekliliğidir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ve yapılan açıklamaların bir arada değerlendirilmesi sonucunda, 150 m2 nin altındaki konutların teslimine ilişkin olarak yüklenilen katma değer vergisi iadesinin alınabilmesi için öncelikle bir teslimin olması, ikinci olarak da teslim edilen şeyin 150 m2 altı bir konut olması şeklinde iki şartın varlığı elzemdir.

Ayrıca Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde stok, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi normal faaliyet döneminde satılacak veya işleme girecek varlıklar şeklinde tanımlanmış olup VUK’un 274’üncü maddesinde de “emtia” olarak tanımlanmıştır. KDVGUT’nin “Stoklarda Yer Alan Mallar” başlıklı B/3.1.3.2 bölümünde ise stokta kalan mallara ilişkin olarak;

“Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir. Stoklarda yer alan mallar nedeniyle yüklenilen vergiler, ancak söz konusu malların satış işleminin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemine ait iade hesabında dikkate alınabilir .” hükmüne yer verildiği görülmüştür. Söz konusu Tebliğ hükmünde açıkça ifade edildiği üzere işletmelerin faaliyetleri kapsamında satışını yapamadıkları veya üretim faaliyeti kapsamındaki işlemlere dâhil edemedikleri, diğer bir deyişle stokta kalan malların iade hesabına dâhil edilmesi mümkün olmadığından, inşaatı tamamlanan ancak 3. kişilere satılamayan ve bu nedenle elde kalan bağımsız bölümlerin, yapı müteahhidi firma tarafından bizzat kendi tüzel kişiliğine ve/veya ortaklarına satılarak iadesinin talep edilmesi açıkça hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Buna göre net alanı 150 m2 altında olan konut teslimleri ile ilgili KDV iade dosyalarının incelenmesi neticesinde, yapı müteahhidi tarafından 3. kişilere satılamayan dolayısıyla stokta kalan bağımsız bölümlerin müteahhit firma ve/veya tüzel kişi ortaklarına satılarak iadenin talep edildiği tespit edilmiştir. Ancak yapı müteahhidi ve/veya ortaklarına yapılan bağımsız bölüm satışlarında “teslim sayılan haller” kapsamında KDV’yi doğuran olayın meydana geldiğinden bahsedilebilse de, söz konusu teslimin konut teslimi şeklinde değerlendirilerek iade hesabına dahil edilmesi yine KDV mevzuatı kapsamında hukuken mümkün değildir. Zira söz konusu

teslimler öğretide genel kabul gören konut tanımı çerçevesinde bir konut teslimi niteliğinde olmayıp, söz konusu teslimlerin bağımsız bölüm teslimi olarak değerlendirilmeleri gerekmektedir.

İnceleme sırasında tespit olunan bir diğer husus da; tüzel kişilere satılan konutların kullanım amacının gerek YMM Tasdik Raporlarında açıklanmaması gerekse iade kontrolünü gerçekleştiren ilgili vergi dairesince izahata konu edilmemesidir. Zira tüzel kişilerce yapılan bağımsız bölümlerin iş yeri şeklinde kullanılmaları halinde ilgili bağımsız bölüme isabet eden yüklenimin iadesinin talebi KDV mevzuatına aykırılık teşkil etmektedir.

Bu itibarla yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri gereğince yüklenici müteahhidin bizzat kendi tüzel kişiliğine ve/veya tüzel kişi ortaklarına yapmış olduğu konut satışlarının konut teslimi şeklinde değerlendirilerek KDV iadesi hesabına dahil edilmemesi, ayrıca tüzel kişilere yapılan konut satışlarının ilgili vergi dairelerince kullanım amacı yönünden izahata konu edilmesi gerekmektedir.

**KAMU İDARESİ CEVABI:** İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yükledikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri verginin iadesine ilişkin usul ve esasların KDV GUT'nin "3.İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Uygulaması" bölümünde açıklandığı,

Buna göre, yapı müteahhitinin bir şirkete veya kendi ortaklarına yaptığı konut satışı bu konutların daha sonra başkalarına satılabileceği dikkate alındığında nihai tüketim amaçlı olmadığından, mükellefin bu işlemi nedeniyle indirimli orana tabi işlemlerden dolayı iade talebinde bulunmasının mümkün olmadığı,

Diğer taraftan, yapı müteahhitinin başka bir şirkete devrettiği konutların bu şirket tarafından üçüncü kişilere satışının gerçekleştirilmesi halinde, yapı müteahhiti tarafından 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/2'nci maddesi kapsamında iade talebinde bulunulmasının mümkün bulunduğu, Bulguda, stokta kalan konutların KDV iadesinden yararlanan yapı müteahhidine ve/veya ortaklarına satılarak KDV iadelerinin gerçekleştirildiği, konutların kullanım amacının YMM tasdik raporunda açıklanmadığı ve iade kontrollerinde de izahat istenmediğinin belirtildiği, bu şekilde tesis edilen işlemlerin bildirilmesi halinde gerekli araştırmaların yapılabileceği, ifade edilmiştir.

**SONUÇ:** İdare tarafından verilen cevapta yapı müteahhidince kendi tüzel kişiliğine veya kendi ortaklarına ve/veya diğer tüzel kişilere yapılan konut satışlarının bu konutların daha sonra başkalarına satılabileceği dikkate alındığında nihai tüketim amaçlı olmadığı, mükelleflerin bu işlemler neticesinde iade alamayacakları, bulguya konu olan dosyaların paylaşılması neticesinde Başkanlıkça gerekli araştırmaların yapılacağı ifade edilerek bulgudaki tespitlere iştirak edilmiştir.

Bilindiği üzere bulgu konusu husus olan 150 m2 altındaki konut teslimine ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin iadesinin usul ve esaslarına, anılan iadenin dayanağı olan 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer verilmemiş, söz konusu fıkra Maliye Bakanlığının uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmış,

anılan yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan KDV GUT ise 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu şekilde 3065 sayılı Kanun’da yer verilmeyerek ayrı bir hukuki düzenlemeye bırakılan KDV iadesine ilişkin usul ve esaslar anılan Tebliğ hükümleri ile belirlenmiş ve ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bulguda da belirtildiği üzere 3065 sayılı Kanun’un 3’üncü maddesi hükmü gereğince vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi halinde KDV doğmakta, ancak KDV GUT’nin ‘Stoklarda Yer Alan Mallar’ başlıklı B/3.1.3.2 bölümünde yer alan “Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen vergilerin, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir...” şeklindeki açık hüküm gerekçe gösterilerek işletmenin satmak amacıyla edindiği mamul ve ticari mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV’nin iadesi yapılmamaktadır. Ancak, KDV GUT’de yer alan söz konusu düzenlemenin 3065 sayılı KDV Kanunu’nun 2’nci maddesinde teslim tarif edilirken nihai tüketimden bahsedilmediği, teslim için aranan tek koşulun tasarruf hakkının devredilip devredilmediğinin olduğu, şeklindeki hükümlere aykırılık teşkil ettiği yönündeki mükellef iddiaları uygulamayı yargıya taşımakta ve davalar idare aleyhine sonuçlanmaktadır.

Sonuç itibarıyla, yapı müteahhidi firmalar tarafından bizzat kendi tüzel kişiliğine ve/veya ortaklarına satılarak KDV iadesinin gerçekleştirildiği, diğer tüzel kişilere satılan konutların kullanım amacının da iadeye esas kontrollerde dikkate alınmadığı yönündeki uygulama devam etmekte olup bu doğrultuda idare ile mükellefler arasında çıkan hukuki ihtilafın ortadan kaldırılması amacıyla konut teslimlerine ilişkin bir düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

#### **Ek 9: Emsal Hasılat Tespitine İlişkin Danıştay Kararları**

##### **Danıştay 4. Dairesi' nin 26.10.2004 tarih ve 161 esas nolu kararında;**

“... 2000 yılı işlemleri incelenen şirketin apartman dairesi satışlarından elde ettiği hasılatı eksik beyan ettiği ilen sürülerek re'sen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanmış, vergi ziyayı cezası kesilmiştir. Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 10.12.2003 tarih ve E.2003 343, K.2003 984 sayılı Kararıyla: davacının inşaatını üstlendiği yapı kooperatifinden ayrılmalar sonucu kendisine kalan dairelerden ilgili yılda satılan 24 adedinin gerçek satış bedelinin kayıtlara yansıtılmadığı ileri sürülerek, matrah farkı belirlendiği, ancak daire satış fiyatlarını kat, cephe ve müşterinin tercihi gibi faktörler etkileyeceğinden ifadelerine başvurulmayan kimselere satılan dairelerin ifadesi alman kişilerle aynı fiyata satıldığı varsayımına dayanılarak matrahın tespit edilemeyeceği, dava dilekçesine gayrimenkul satış sözleşmesi eklenerek dairelerin kayıtlarda yer alan değerle satıldığı ileri sürülmekte ise de: sözleşmeler noterde düzenlenmediğinden delil olarak kabul edilemeyeceği, bu durumda ifadesine başvurulmuş 10 alıcının belirttiği satış ve maliyet tutarları ile defterlerde maliyeti kayıtlı olmayan 22 no.lu dairenin inceleme elemanınca kabul edilen maliyeti dikkate alınmak kaydıyla matrah farkının belirlenmesi gerektiği, üç kat vergi ziyayı cezasının Yasaya uygun olduğu gerekçesiyle matrahın azaltılmasına karar vermiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmış olup, aynı Kanun'un 344. maddesinde vergi ziyayı suçunun, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyama sebebiyet verilmesi halinde oluşacağı ve vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiş, vergi ziyama 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat olarak uygulanacağı öngörülmüştür. Kanun'un 359. maddesinde ise hangi fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturacağı sayılmıştır. Danıştay'ın tarhiyatı kaldırmasındaki gerekçede özetle; daire satış fiyatlarını kat, cephe ve müşterinin tercihi gibi faktörler etkileyeceğinden ifadelerine başvurulmayan kimselere satılan dairelerin ifadesi alman kişilerle aynı fiyata satıldığı varsayımına dayanılarak matrahın tespit edilemeyeceğidir. Dairelerin yön kat. cephe gibi özellikleri daire satış fiyatlarını etkilemektedir. Burada gerçekten düşük bedelli bir fatura düzenlenmesi ve Devletin gelir kaybı söz konusudur. Zira Danıştay' Kararının gerekçesinde de zımni olarak düşük bedelli satışı kabul görmektedir. Sadece dairelerin yön, cephe gibi özelliklerinin farklı olması nedeniyle daire bedellerinin farklı olduğunu ifade etmektedir.”

**Danıştay 3. Dairesi' nin 2015/4615 esas ve 2017/7704 nolu kararında;**

“.... Sözü edilen raporlarda, inceleme elamanınca, satış faturaları 2010 yılında düzenlenmiş olmasına karşın dairelerin 2009 yılında satıldığı, alıcı ifadeleriyle tapu kayıtlarından tespit edilmiş olan toplam 29 dairenin 2' si davacı tarafından satılmadığı halde faturasının sehven düzenlendiği saptanarak, geriye kalan 27 daireden 3 ünün tapu kayıtlarında beyan edilen değerden satıldığı kabul edilirken, 7 daire sahibinin haricinde diğer daire sahiplerinin ifadesinin alındığı olayda, en yüksek alış tutarını beyan eden 4 daire sahibinin ifadeleri yanı sıra bir adet tapu senedi değeri esas alınmak, diğer daire sahiplerinin beyan ettikleri değerlere ise eksik ve yanıltıcı oldukları ve şüphe uyandırdıkları neden gösterilerek itibar edilmeyerek, bodrum katlar için bir daire sahibinin beyanı ile bir daire için tapuda beyan edilen değerlerin ortalaması; normal daireler için iki daire sahibinin beyanlarının ortalaması; dubleks daireler için ise bir daire sahibi ile satışı davacı tarafından değil müteahhit firma tarafından gerçekleştirilen daire sahibinin beyanlarının ortalamaları esas alınmak ve bu şekilde tespit edilen ortalama satış bedelleri diğer dairelere teşmil edilmek suretiyle davacı tarafından kayıt ve beyan dışı bırakıldığı kabul edilen kazanç farkına ulaşılmıştır. Davacının daire satışlarına ilişkin faturalarının gerçek değerinin altında düzenlendiğinin kanıtlanabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olan daire sahiplerinin ifadelerine başvurulmasının normal ve mutad bir durum olduğu açıktır. Ancak, belirlenen satış tutarının bina içindeki dairelerin cephe, kat, iç yapı, kullanılan malzeme ve inşaatın tamamlanma durumuna göre farklı tutarlarla satılabileceği gerçeği karşısında, sahiplerinin ifadelerine başvurulmayan daireler yanı sıra sahiplerinin ifadelerine itibar edilmeyen bazı dairelerin yüksek tutarda beyanda bulunulan daire fiyatlarından; bazı dairelerin ise beyan esasının geçerli olduğu tapudaki alış fiyatından satılmış olduğunun kabulüyle matrah belirlenmesi suretiyle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulduğundan söz edilemeyeceği gibi bu yolla vergi incelemesinden beklenen amacın gerçekleştiği de kabul edilemez. Bu nedenle, ifadesi alınan ancak itibar edilmeyen daire sahiplerinin beyan ettiği alış fiyatlarının, satış faturalarıyla karşılaştırılması suretiyle hasılat farkı ortaya çıkması halinde bu fark hasılatın yanı sıra inceleme elamanının izlediği yöntemle göre belirlenecek olan maliyet tutarı da dikkate alınarak yapılacak hesaplamayla ulaşılacak sonuç doğrultusunda yeniden karar verilmek üzere Vergi Mahkemesi kararının, tarhiyatın değinilen kısmı yönünden davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir. ...”

## **Ek 10: Alt Sınır Sorununa İlişkin Vergi Yargısı Kararları**

### **Adana 2. Vergi Mahkemesi' nin 29.09.2010 tarihli ve E. 2010/871, K. 2006/1677 sayılı kararı:**

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 2. bendinde, mükelleflerin yapacakları indirimli orana tabi mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla yüklenip indiremedikleri Katma Değer Vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenecek iade sınırını aşması halinde yıllık iade şeklinde alabilecekleri, ancak gerek yasada gerek genel tebliğlerde iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde nasıl kullanılacağı konusunda bir açıklama bulunmamakla birlikte, iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde dikkate alınmamasının mükelleflerin üzerinde her yıl artan oranda bir yük olarak kalması sonucunu doğuracağı, bu nedenle indirilemeyen katma değer vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenen iade sınırını aşan kısmın iade edileceği, aşmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilmek üzere devredilmesi gerektiğine karar vermiştir.”

### **Danıştay 3. Dairesi E. 2010/7351, K. 2012/2154 sayılı kararı:**

“Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilemeyeceği, şu kadar ki, 28'inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yıl içerisinde indirilemeyen ve tutan Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin iade olunacağını hükme bağlandığı, Bakanlar Kurulunca, indirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisinin iadesine ilişkin alt sınırın 2008 yılında 11.600 TL, 2009 yılında ise 13.000 TL olarak belirlendiği, bu düzenlemeler çerçevesinde indirimli orana tabi teslim ve hizmet ifasında bulunan mükelleflerin yapacakları indirimli orana tabi mal teslimleri ve hizmet ifaları dolayısıyla yüklenip indiremedikleri katma değer vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenecek iade sınırını aşması halinde yıllık iade şeklinde alabilecekleri, ancak gerek yasada gerek genel tebliğlerde iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde nasıl kullanılacağı konusunda bir açıklama bulunmamakla birlikte, iade dışı bırakılan miktarın bir sonraki dönemde dikkate alınmamasının mükelleflerin üzerinde her yıl artan oranda bir yük olarak kalması sonucunu doğuracağı, indirimli oranla vergilendirilen malların teslimi ve hizmetlerin ifası ile uğraşan mükelleflerin, yaptıkları mal ve hizmet alımlarının genel oranda vergiye tabi olmasının bu mükellefler açısından indirilemeyen vergi sorununa yol açacağı, yapılan yasal düzenleme ile indirimli oranda vergiye tabi malların teslimi ve hizmetlerin ifası için yüklenilen katma değer vergisinin bir yıl içinde indirilememesi halinde, indirilemeyen katma değer vergisinden yıl içindeki söz konusu teslim ve hizmet bedelleri bünyesine giren kısmın iadesine imkan sağlandığı, dolayısıyla indirilemeyen katma değer vergisi tutarının Bakanlar Kurulunca belirlenen iade sınırını aşan kısmın iade edileceği, aşmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilmek üzere devredilmesi gerektiği sonucuna varıldığından dava konusu işlemde hukuka uygunluk

bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline, eksik ödenen tutarın iadesine karar vermiştir. Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına karar verilmiştir.”

