

FİRMALARIN KENDİSİNE veya ORTAKLARINA YAPTIKLARI KONUT TESLİMLERİNİN KDV İADESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

THE SITUATION OF HOUSING DELIVERIES MADE BY COMPANIES TO THEMSELVES OR THEIR PARTNERS AGAINST VAT REFUND



Bekir SUBAŞI*



Malik ÖZDEMİR**

ÖZ

Firmaların kendisine veya ortaklarına teslim ettiği 150 m²'nin altındaki konutlar dolayısıyla KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi kapsamında talep etmiş oldukları KDV İadesi hakkında, vergi idaresi ile yargı mercileri arasında öteden beri ihtilaflar vukua gelmiştir. Söz konusu durum hakkında vergi idaresi "nihai tüketim" mefhumunu ortaya koyarak ortaklara veya firma sahibine yapılan konut satışlarına ait yüklenilen KDV'nin indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dâhil edilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Öte yandan vergi idaresi ile yargı arasında çıkan bahse konu uyuşmazlık firma sahiplerini mağdur etmekte ve mahkemelerdeki iş yükünü bir hayli artırmaktadır. İşbu çalışmamız, söz konusu uyuşmazlık hususu üzerinde durmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ortaklara Satılan Konutlar, Nihai Tüketim, KDV İadesi.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34.

ABSTRACT

Since time immemorial, disputes have arisen between the tax administration and the judicial authorities regarding the return of VAT requested under Article 29/2 of the VAT code for houses under 150 m² that the companies have delivered to themselves or their partners. About this situation, the tax administration has put forward the concept of "final consumption" and stated that the VAT charged on house sales to partners or the owner of the company should not be included in the return account for transactions subject to a reduced rate. On the other hand, the aforementioned dispute between the tax administration and the judiciary victimizes the company owners and increases the workload in the courts considerably. This study focuses on the dispute in question.

Keywords: Houses Sold to Partners, Final Consumption, VAT Refund.

JEL Classification Codes: K34.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bekir.subasi@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4124-7520.

** Gelir Uzmanı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bugra_malik@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0001-7057-9060.

Subaşı, B., Özdemir, M. (Şubat 2021). Firmaların Kendisine veya Ortaklarına Yaptıkları Konut Teslimlerinin KDV İadesi Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 257, (158-162).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 01.01.2021 / M.K.T.: 26.01.2021

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi, üretilen mal veya hizmetin her aşamasında yaratılan değer vergilendirildiği, özü itibarıyla nihai tüketicinin katlanmak zorunda kaldığı bir tüketim vergisidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak indirim konusu yapabilecekleri katma değer vergisinin mahiyeti, indirimle giderilemeyen katma değer vergisinin hangi şartlarda iade edileceği ve söz konusu iadenin usul ve esasları hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Firmalar, bu bağlamda teslim ettiği konutlar için yüklendiği ve indirim yoluyla gideremediği katma değer vergisinin iadesini belli şartlar altında nakden veya mahsuben alabilmek için bazı hususları yerine getirmekle mükelleftir. Söz konusu hususlar yasal mevzuatta sayılmakla beraber bazı özellikli durumlarda nasıl bir yol izleneceği konusunda ödevliler nezdinde tereddütler oluşmuştur. Bu tereddütlerin en mühimlerinden biri olarak, firmanın kendisine veya ortaklarına teslim ettiği konutlar nedeniyle KDV iadesine hak kazanılıp kazanılmadığı sorusu karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla işbu çalışmamızda, söz konusu husus karşısında vergi idaresinin ve yargı erkinin tesis etmiş olduğu işlemler, uygulamada yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri dile getirilmiştir.

1- FİRMANIN KENDİSİNE veya ORTAĞINA YAPTIĞI KONUT TESLİMLERİNİN KDV İADESİ KARŞISINDAKİ DURUMU 1.1- Vergi İdaresinin Görüşü

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai fa-

aliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Teslim ise aynı Kanun'un 2. maddesinin 1. bendinde,

“Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, teslimde ana unsur, mal üzerindeki tasarruf etme hakkının, yani mülkiyet hakkının devredilmesidir. Bu nedenle, bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır.

Öte yandan, KDV yönünden teslim sayılan haller de Kanun'un 3. maddesinde düzenlenmiş, (a) bendinde, “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 sayılan hal olarak kabul edilmiştir.

Vergi idaresi uygulamada; işletmeden çekmek suretiyle ortaklar adına fatura edilen konutların daha sonra başkalarına satılabileceği göz önünde bulundurulduğunda yapılan satış nihai tüketim amaçlı olmadığından bahisle söz konusu satışların ilgili kanunun 2. Maddesine göre bir teslim olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını, ancak işletmeden çekmek suretiyle ortak adına fatura edilen ve ortak tarafından söz konusu konutların üçüncü kişilere iade talep edilen döneme kadar satılarak tapu tescil işleminin yapıldığının tespiti halinde bu konutlara isabet eden ve indirim konusu yapılmayan KDV'nin genel usul ve esaslar çerçevesinde iadeye konu edilmesinde mevzuata aykırı bir husus bulunmadığını belirtmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede¹ "Teslimin gerçekleşmesi için bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi gerekmekte olup alıcı ve satıcının aynı kişi olması durumu ancak işletmeden tüketim amacıyla mal çekilmesi, işletmenin faaliyetlerine son verilmesi gibi durumlarda söz konusu olacak, bu durumlarda işin bırakıldığı dönemde işletmede yer alan tüm mevcutlar için işletme sahibi adına bir fatura düzenlenecek ve bu faturada KDV Kanunu'nun 27. maddesine göre belirlenecek emsal bedel üzerinden Kanun'un 3/a maddesi uyarınca KDV hesaplanacaktır. Ancak, işletmeden çekmek suretiyle kendinize fatura ettiğiniz konutları daha sonra başkalarına satacağınız göz önünde bulundurulduğunda yapılan satış nihai tüketim amaçlı olmadığından söz konusu satışın Kanun'un 2. maddesine göre bir teslim olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır." görüşünü belirtmiştir.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen diğer bir özalgende² içeriğinde de görüleceği üzere işletmeden çekmek suretiyle ortaklara fatura edilen konutların daha sonra başkalarına satılabileceği göz önünde bulundurulduğunda, yapılan satış nihai tüketim amaçlı olmadığından söz konusu satışın 3065 sayılı Kanun'un 2'nci maddesine göre teslim olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, söz konusu konut satışlarına ait yüklenilen KDV'nin indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmemesi gerektiği ancak ortaklar tarafından bu konutların daha sonraki bir tarihte satışa konu edilmesi halinde iade hakkından faydalanılabileceği hususuna yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, vergi idaresi "Nihai Tüketim" kavramını gündeme getirerek, bu kapsamda bu-

lunan KDV iade işlemlerinde özellikle firmanın kendisine veya ortaklara yapılan konut satışlarının nihai tüketim amaçlı satış olmaması nedeniyle KDV iadesine konu edilememesi, bu tür satışların daha sonra 3.kişilere yapılması ve bunun belgelendirilmesi halinde ise iadenin tamamlanması yönünde işlem tesis edilmesi yönünde görüş birliğine varmıştır.

1.2- Yargının Görüşü

Vergi idaresi, firmaların ortaklarına ve ilişkili şirketlere yaptıkları net alanı 150 m²'nin altındaki konut satışlarını, bu konutların daha sonra başkalarına satılabileceği dikkate alındığında nihai tüketim amaçlı olmadığını, dolayısıyla bu satışlar nedeniyle iade talebinde bulunulmasının mümkün olmadığını gerek uygulamada gerekse verdiği özalgede belirtirken yargı mercileri ise verdiği bazı kararlarda ortaklara ve ilişkili şirketlere yapılan konut satışlarının teslim sayılmasını gerektirecek yasal bir düzenleme bulunmadığından bahisle vergi idaresinin görüşünün aksine kararlar vermiştir. Bu kararlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Bursa 2. Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararda³ "KDV Kanununun 2. maddesinde teslim tarif edilirken nihai tüketimden bahsedilmemekle birlikte teslim için aranılan tek koşul tasarruf hakkının devredilip devredilmediğidir. Hatta Kanunun 3. maddesinde vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, teberru gibi namlarla verilmesinin de teslim sayılması karşısında, davalı idarenin davacı şirketle aynı ortaklık yapısına sahip şirkete yaptığı konut tesliminden doğan KDV iade talebinin reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır"

¹ İstanbul VDB'nin, 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-340 sayılı Özalgesi

² Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Verilen 05.07.2019 Tarih ve E.548403 Sayılı Özalgelge

³ Bursa 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.10.2018 Tarihli Ve E.2017/1312, K.2018/1513 Sayılı Kararı

Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararda⁴ "Davacı adi ortaklığın aynı zamanda ortakları olan arsa sahiplerine yapmış olduğu arsa karşılığı bağımsız bölüm satışlarının teslim sayılmasını gerektirecek herhangi bir düzenleme bulunmadığından ve satışların teslim sayılabilmesi için nihai tüketim amaçlı olarak yapılması gerektiği yönünde bir koşulda öngörülmemiş bulunduğundan, davacı ortaklığın KDV iade talebinin reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamıştır"

Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin verdiği kararda⁵ ise "Şirket ortağına yapılan satışların teslim sayılabilmesi için nihai tüketim amaçlı olarak yapılması gerektiği yönünde mer'i mevzuatta bir koşul öngörülmemiş olduğundan, ortaklığın KDV iade talebinin reddi yönünde tesis edilen işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir" hükümleri yer almaktadır.

Yargı erkinin verdiği kararlarda, vergi idaresinden ayrı olarak nihai tüketim amaçlı teslimlerin yasal mevzuatta yer almadığı ve ortaklara veya kendisine yapılan konut satışlarının teslim kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Danıştay verdiği bir kararda⁶ "Anayasa'nın 73. maddesinde yerini bulan "vergide yasallık" ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin Anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturmaktadır. Verginin ödenmemesi durumunda devletin alacağı yasalarla güvence altına alınırken, mükellefin mahsuben veya nakden iade alacağının güvence altına alınmaması düşünülemez. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, vergi iadelerine ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. Bu nedenle, yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle

veya verilen özelgelerle kaldırılması mümkün değildir" diyerek sınırı belirlemiştir.

2- DEĞERLENDİRME

Yazımızın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere, firmaların kendisine veya ortaklarına yaptığı 150 m² altındaki konut teslimlerine ilişkin olarak yargı mercileri söz konusu hususun yasal olarak KDV iadesine engel bir durum oluşturmadığını verdiği kararlarda hüküm altına almıştır. Bu kapsamda vergi idaresi ise KDV iade işlemlerinde özellikle firmanın kendisine ve ortaklara yapılan 150 m² altındaki konut satışlarının nihai tüketim amaçlı satış olmaması nedeniyle KDV iadesine konu edilmemesi gerektiğini belirtmiş olup firmaya veya ortaklara teslim edilen söz konusu konutların 3. kişilere satılması halinde KDV iadesine hak kazanılacağını ifade etmiştir.

Yargı mercileri ile vergi idaresi arasındaki bu görüş ayrılığı, mükellefleri bahse konu durum karşısında ne yapması gerektiği konusunda çözümsüz bırakmaktadır. Öte yandan söz konusu uyumsuzluğun gerek vergi idaresinde gerekse yargıda var olan iş yükünü daha da artırdığı izahlan varestedir.

Bahse konu farklı uygulamalar açısından bizce yapılması gereken, firmaların kendisine veya ortaklarına yaptığı 150 m² altındaki konut teslimlerinin mahiyetinin tespit edilebilmesidir. Yargı mercileri verdiği kararlarda, işin salt yasal mevzuatını referans alarak hüküm tesis etmekte ve bahse konu teslimlerin mahiyetini gözardı etmektedirler. Bu nedenle verilen kararlar neticesinde hazine ciddi bir zarara uğramakta ve olası aksi bir durumda iade edilen verginin geri alınması imkânsız hale gelebilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde özetle; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

⁴ Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 17.12.2015 Tarihli Ve E.2015/1318, K.2015/2508 Sayılı Kararı

⁵ Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin 05.10.2016 Tarihli Ve E.2015/1711, K.2016/1467 Sayılı Kararı

⁶ Danıştay 4. D.'nin, 13.02.2013 Tarih Ve E.2012/8397 Sayılı Kararı

mahiyetinin esas olduğu, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hüküm altına alınmıştır. Olayımızda, firmanın kendisine veya ortaklarına fatura ederek teslim ettiği 150 m² altındaki konutlar nedeniyle talep ettiği katma değer vergisi iadesi hakkında yapılması gerekenler öncelikle firmaya veya ortaklara yapılan söz konusu konut teslimlerinin mahiyeti açıklığa kavuşturularak vergi iadesinin erken alınması amacıyla yapıp yapılmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere, firmalar vergi iadesini erken almak amacıyla sahibi oldukları konutları firmaya veya ortaklarına fatura ederek satışını gerçekleştirmekte olup bu noktada işin mahiyetinin açığa kavuşturulması gerekmektedir. Dolayısıyla firmanın kendisine veya ortağına yaptığı konut teslimlerinde işin mahiyeti tespit edilirken aşağıdaki hususların araştırılması ayrıca önem arz etmektedir:

- 1- Bahse konu konutun natamam olup olmadığı hususunun saptanması gerekir. Bu sayede kullanıma hazır olmayan ancak vergi iadesini erken almak amacıyla firmanın kendisine veya ortaklarına yapılan konut satışları tespit edilebilir.
- 2- Firmaya veya ortaklara teslim edilen konutlar tespit edilerek ilgili konutlarda fiilen ikamet edilip edilmediği belirlenebilir.
- 3- Teslimi gerçekleşen konutlardan kaç tanesinin hangi fiyat aralığında firmaya veya ortaklarına fatura edildiği tespit edilerek söz konusu konut satışlarının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu anlaşılabilir.

Bu bağlamda, haksız KDV iadesinin önüne geçmek amacıyla ortaklara veya firmanın kendisine teslim edilen 150 m² altındaki konutlara ait işlemlerin mahiyeti tespit edilerek olası hazine zararının önüne geçilecektir. Öte yandan, vergi idaresi ile yargı mercileri arasındaki görüş farklılığı bu noktada minimuma inerek mükellef nezdinde tereddütler ortadan kalkacaktır.

SONUÇ

Ülkemizde inşaat sektörünün ekonomideki payı giderek artmış bunun neticesinde bazı hususlar önem kazanmıştır. Bu bağlamda inşaat firmaları, faaliyetlerini vergisel açıdan yasal zemine oturarak inşaat sektörünün bazı vergisel teşviklerinden yararlanmayı amaçlamışlardır. Söz konusu teşviklerden en önemlisi olan KDV iade sistemi, firmalara önemli bir kaynak sunmakta olup firmalar yasal mevzuattaki ödevleri yerine getirerek iadeye hak kazanmaktadırlar.

Bu yazımızda, firmaların kendisine veya ortaklarına teslim ettiği 150 m²'nin altındaki konutlar dolayısıyla KDV Kanunu'nun 29/2 maddesi kapsamında talep etmiş oldukları KDV iadesi hakkında, vergi idaresi ile yargı mercileri arasındaki uygulamada yaşanan problemler açıklanmış ve buna ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir. Bu kapsamda firmanın kendisine veya ortaklarına yapmış olduğu söz konusu konut teslimlerinin gerçek mahiyeti araştırılarak haksız KDV iadesinin önüne geçilmesi ve gerek vergi idaresindeki gerekse mahkemelerindeki iş yükünü önemli ölçüde azaltacaktır.

KAYNAKÇA

- İstanbul VDB'nin, 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-340 sayılı Özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Verilen 05.07.2019 Tarih ve E.548403 Sayılı Özelge
- Bursa 2. Vergi Mahkemesi'nin 31.10.2018 Tarihli Ve E.2017/1312, K.2018/1513 Sayılı Kararı
- Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 17.12.2015 Tarihli Ve E.2015/1318, K.2015/2508 Sayılı Kararı
- Ankara 6. Vergi Mahkemesi'nin 05.10.2016 Tarihli Ve E.2015/1711, K.2016/1467 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. D.'nin, 13.02.2013 Tarih Ve E.2012/8397 Sayılı Kararı