



KAMULAŞTIRILAN TAŞINMAZLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Alparslan YAŞAR (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere; 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanununun¹ birinci maddesinde, kamulaştırmanın amaç ve kapsamının, kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, devlet ve kamu tüzel kişilerin kamulaştırılmasında yapılacak işlemleri, kamulaştırma bedelinin hesaplanmasını, taşınmaz malın ve irifak hakkının idare adına tescilini, kullanılmayan taşınmaz malın geri alınmasını, idareler arasında taşınmaz malların devir işlemlerini, karşılıklı hak ve yükümlülükler ile bunlara dayalı uyumsuzlukların çözüm usul ve yöntemlerinin düzenlenmesi olduğu belirtilmiştir.

2942 Sayılı Kanun kapsamında yapılan kamulaştırma işlemlerinde, kamulaştırma bedeli olarak ödenecek tutar ile ilgili olarak KDV'nin

doğması durumunda, KDV ödeme yükümlülüğünün kamulaştırmayı yapan kamu kuruluşuna mı yoksa taşınmazı kamulaştırılana mı ait olduğu noktasında uygulamada çeşitli sıkıntıların olduğu anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada, şirket aktifine kayıtlı bir taşınmazın kamulaştırılması ve katma değer vergisinin doğması durumunda, KDV'nin kamulaştırma bedeline dahil olup olmadığı ve KDV ödeme yükümlülüğünün hangi tarafa ait olduğu hususu irdelenmeye çalışılacaktır.

2- 2942 SAYILI KANUNA GÖRE KAMULAŞTIRMA BEDELİNİN TESPİTİ

2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu incelendiğinde, kamulaştırma bedelinin tespitinde öncelikli usulün **satın alma usulü** olduğu fakat kamulaştırma bedelinin tespitinin mahkeme tarafından da yapılabileceği görülmektedir. Satın alma usulünün düzenlendiği 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 8. maddesinde özetle, kamulaştır-

(*) Vergi Müfettişi

¹ 2942 Sayılı Kanun, 08.11.1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

mayı yapacak idarenin malın tahmini bedelini tespit etmek üzere bir veya birden fazla kıymet takdir komisyonu görevlendireceği, İdare'nin de kıymet takdir komisyonunca tespit edilen tahmini bedeli belirtmeksizin peşin, taksitle ödenmesi suretiyle ve pazarlıkla satın almak veya idareye ait bir başka taşınmaz malla trampa yoluyla devralmak istediğini resmi taahhütlü bir yazıyla malike bildireceği, malik veya yetkili temsilcisi tarafından idareye başvurulması halinde; komisyonca tayin edilen tarihte pazarlık görüşmelerinin yapılacağı, tespit edilen tahmini değeri geçmemek üzere bedelde veya trampada anlaşmaya varılması halinde ise, yapılan bu anlaşmaya ilişkin bir tutanak düzenleneceği ve anlaşma konusu taşınmaz malın tüm hukuki ve fiili vasıfları ile kamulaştırma bedelini içeren tutanak malik veya yetkili temsilcisi ve komisyon üyeleri tarafından imzalanacağı, malik veya yetkili temsilcisi tarafından idare adına tapuda ferağ verilmesi halinde, kamulaştırma bedeli kendilerine ödeneceği belirtilmektedir.

Kamulaştırma bedelinin mahkemece tespiti- nin nasıl olacağı ile ilgili hususlar ise aynı kanunun 10. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kamulaştırmanın satın alma usulü ile yapılması halinde idare, yaptırmış olduğu bedel tespiti ve bu husustaki diğer bilgi ve belgeleri bir dilekçeye ekleyerek taşınmaz malın bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesine müracaat eder ve idare adına tesciline karar verilmesini ister. Mahkemece belirlenen günde yapılacak duruşmada hakim, taşınmaz malın bedeli konusunda tarafları anlaşmaya davet eder. Tarafların bedelde anlaşması halinde hakim, taraflarca anlaşılan bu bedeli kamulaştırma bedeli olarak kabul eder ve sekizinci fıkranın ikinci ve devamı cümleleri uyarınca işlem yapar.

Mahkemece yapılan duruşmada tarafların be-

delde anlaşamamaları halinde hakim, en geç on gün içinde keşif ve otuz gün sonrası için de duruşma günü tayin ederek, 15 inci maddede sayılan bilirkişiler marifetiyle ve tüm ilgililerin huzurunda taşınmaz malın değerini tespit için mahallinde keşif yapar. Bilirkişilerin, taşınmaz malın değerini belirten raporlarını on beş gün içinde mahkemeye vermeleri üzerine, mahkeme bu raporu, duruşma günü beklenmeksizin taraflara tebliğ eder. Tarafların bedelde anlaşamamaları halinde gerektiğinde hakim tarafından on beş gün içinde sonuçlandırılmak üzere yeni bir bilirkişi kurulu tayin edilir ve hakim, tarafların ve bilirkişilerin rapor veya raporları ile beyanlarından yararlanarak adil ve hakkaniyete uygun bir kamulaştırma bedeli tespit eder. **Mahkemece tespit edilen bu bedel, taşınmaz mal, kaynak veya irtifak hakkının kamulaştırılma bedelidir. İdarece, kamulaştırma bedelinin hak sahibi adına yatırıldığına veya hak sahibinin tespit edilemediği durumlarda, ileride ortaya çıkacak hak sahibine verilmek üzere bloke edildiğine dair makbuzun ibrazı halinde mahkemece, taşınmaz malın idare adına tesciline ve kamulaştırma bedelinin hak sahibine ödenmesine karar verilir ve bu karar, tapu dairesine ve paranın yatırıldığı bankaya bildirilir. Tescil hükmü kesin olup tarafların bedele ilişkin temyiz hakları saklıdır.**

3- TAŞINMAZ KAMULAŞTIRMALARININ KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI HUSUSU

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmü getirilmiş; aynı kanunun 2/1. Maddesinde teslim, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlere devredilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. KDV yönünden vergiyi

doğuran olayın hangi durumlarda meydana geleceği 3065 Sayılı KDVK' nun 10. maddesinde hükme bağlanmış olup, 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" durumunun KDV yönünden vergiyi doğuracağı hükmü yer almıştır.

Yukarıdaki kanun maddelerinden hareketle, bir taşınmazın kamulaştırılması işlemi de tasarruf hakkının kamulaştırmayı yapan kuruluşa geçmiş olması dolayısıyla KDVK kapsamında teslim olayının gerçekleştiği ve KDV'nin doğduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu çerçevede, bir taşınmaz malın bir KDV mükellefinin ticari, sınai, zirai veya mesleki işletmesine dahil olması ve KDV istisnası söz konusu olmaması halinde kamulaştırma kapsamında yapılacak taşınmaz teslimi katma değer vergisine tabi olacaktır. Bir başka ifade ile, işletmenin aktifine kayıtlı bir taşınmazın rızai satışı ile kamulaştırma nedeniyle elden çıkarılması arasında bir fark bulunmamakta ve dolayısıyla kamulaştırma suretiyle iktisap edilen taşınmazlar KDV'ye tabi olacaktır. Ancak bu durum, yapılan her kamulaştırma işlemi KDV'nin doğması anlamına gelmemektedir. Bu kapsamda, KDV'nin hangi durumlarda doğacağı ile ilgili olarak aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür²:

- Kamulaştırılan taşınmaz, bir gerçek kişinin özel mülkiyetine ait ise KDV doğmayacak, fakat bu gerçek kişinin KDV mükellefiyeti ile ilgili ise

KDV doğacaktır.

- Kamulaştırılan taşınmaz, şirketin aktifine kayıtlı bulunması ve KDV istisnasına tabi bulunması durumunda KDV doğacaktır.

- Kamulaştırılan taşınmaz, bir bankaya ait ise (bankaların her türlü işlemi bankacılık işlemi sayıldığı ve bankacılık işlemleri KDV'den müstesna olduğu için) malın banka tarafından satışında da, o malın kamulaştırılmasında da KDV doğmaz.

- Kamulaştırılan taşınmaz, bir vakıf veya derneğin işlettiği iktisadi işletmeye ait ise KDV doğar, aksi durumda doğmaz.

4- ŞİRKET AKTİFİNE KAYITLI TAŞINMAZLARIN KAMULAŞTIRILMASI DURUMUNDA KDV İSTİSNASI

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. Maddesinin Diğer İstisnalar başlıklı 4 numaralı fıkrasına 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (r) bendinin , 5615 sayılı Kanunun 13. Maddesi ile 04.04. 2007'den geçerli olmak üzere değişen şekli aşağıda yer aldığı gibidir:

"r) Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin

² Mehmet MAÇ; "Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV'si İçinde mi? Dışında mı?), Yaklaşım, Sayı:120, Aralık 2002, s.135.

iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

Yukarıdaki madde hükmüne göre, kamulaştırılan taşınmaz mal, bir şirketin en az iki tam yıl süre ile aktifinde yer alması ve söz konusu taşınmaz malın ticaretinin yapılması amacıyla aktifte bulunduruluyor olmaması şartı ile, söz konusu kamulaştırma işlemi Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r kapsamında gerçekleşen satış olarak KDV'den istisna olacaktır. Bu durumda, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesinde yer alan “fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir” hükmü gereğince, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırmayı yapan kuruluş adına tescil edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenmesi ve söz konusu fatura düzenlenirken katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir.

Şirket aktifine kayıtlı taşınmazın KDVK'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıması durumunda ise, söz konusu kamulaştırma işlemi dolayısıyla yapılan taşınmaz mal teslimi katma değer vergisine tabi olacak ve dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir. Bu durumda ise, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırmayı yapan kuruluş adına tescil edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde fatura düzenlenecek ve söz konusu faturada katma değer vergisi (KDV, 150 m²'nin altındaki konutlar için %1, diğer bina, arsa ve arazi için ise %18) hesaplanması gerekecektir.

5- KAMULAŞTIRMA İŞLEMİNDE KDV ÖDEME YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Makalenin bu bölümüne kadar yapılan açık-

lamalar dikkate alındığında, şirket aktifine kayıtlı olan bir taşınmazın Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesindeki şartları taşıması durumunda, yapılan kamulaştırma işleminin KDV'den istisna olacağı ve dolayısıyla düzenlenecek faturada KDV hesaplanmasının gerekmediği, aksi durumda (şirket aktifine kayıtlı gayrimenkulün KDVK'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıması durumunda) ise KDV'nin söz konusu olacağı ve düzenlenecek faturada KDV hesaplanması gerektiği tabiidir. Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğünce Temmuz 2007'de verilen bir özeltede “...Buna göre, kentsel proje kapsamında kalan şahıs mülkiyetinde olan arsaların doğrudan temin yolu ile alımları kamulaştırma işlemlerinde olduğu gibi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Şirket mülkiyetinde bulunan arsaların bu yolla alımı ise KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında olması durumunda katma değer vergisinden istisna olacaktır. Ancak, kapsam dışında kalan arsa alımlarında ise gerçekleşen satış değeri üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir” şeklinde görüş bildirilmiştir. Fakat, şirket aktifine kayıtlı olan bir taşınmazın KDVK'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıması durumunda, kamulaştırma bedelinin KDV dahil tutar mı yoksa hariç tutar mı olduğu yönündeki belirsizlik dolayısıyla, uygulamada taşınmazı kamulaştırılan işletmelerin kamulaştırma bedelinin KDV hariç tutar olduğu gerekçesi ile KDV'yi kamulaştırmayı yapan kuruluştan tahsil etme; kamulaştırmayı yapan idarenin ise kamulaştırma bedelinin KDV dahil tutar olduğu gerekçesi ile söz konusu KDV'yi ödememe görüşleri dolayısıyla çeşitli ihtilafların yaşandığı anlaşılmaktadır. Yargıtay'da verilmiş kararların çoğunda, KDV'nin satış bedeline dahil olduğu yönünde

yerleşmiş bir uygulamanın olduğu anlaşılmakta olup, konunun Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlar ve vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesi makalenin takip eden kısımlarında yapılacaktır.

5.1- KDV Ödeme Yükümlülüğünün Ait Olduğu Taraf ile İlgili Yargıtay Kararlarındaki Gerekçeler

5.1.1- Yargıtay 18. Hukuk Dairesinin 12.05.1997 tarih ve 1997/3291 E., 1997/4661 Sayılı Kararı

Kamulaştırılan taşınmazın Kamulaştırma Kanunu hükümleri dairesinde takdir edilip davacıya ödenen bedeli üzerinden davacının vergi dairesine ödemekle yükümlü olduğunu ileri sürdüğü KDV'nin kamulaştıran idareden tahsilinin istenmesi nedeniyle ortaya çıkan ihtilaf ile ilgili olarak, Yargıtay 18. Hukuk Dairesince verilen 12.05.1997 tarih ve 1997/3291 E., 1997/4661 Sayılı Kararda; "... Kamulaştırma Kanununun 13. Maddesine göre kamulaştıran idare, takdir komisyonunun belirlediği değeri taşınmaz malikine ödemek üzere bir bankaya bloke etmek zorunda olup, taşınmazın takdir edilen bu değerinden idarece herhangi bir kesinti (KDV ismi altında da olsa) yapması söz konusu değildir.

... İdare takdir komisyonunca saptanan bedelden herhangi bir indirim yapmamış olduğundan bu davada uygulanmasına olanak bulunmamaktadır." denilmektedir.

5.1.2- Yargıtay 18. Hukuk Dairesinin 18.12.1997 tarih ve E.1997/10920, K.1997/12326 Sayılı Kararı

Yine, Yargıtay 18. Hukuk Dairesince verilen 18.12.1997 tarih ve E.1997/10920, K.1997/12326 Sayılı Kararda; "...Katma Değer Vergisi Kanunu ile Kamulaştırma Kanunu esaslarına dayalı olarak Yargıtay'da yerleşmiş uygulama-

malara göre, kamulaştırılan taşınmazın devri, bir şirketin envanterine dahil olduğu gerekçesiyle vergi mevzuatı uyarınca KDV'ne tabi ve şirket bu vergiyi ödemek durumunda olsa bile, kamulaştırılan idare, takdir edilen bedelden ayrı olarak bu vergiyi şirkete ödemekle yükümlü değildir." denilmektedir.

5.1.3- Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 13.10.2004 tarih ve E.2004/19-456, K. 2004/531 Sayılı Kararı

Taşınmaz satımında KDV ödeme yükümlülüğü konusu nedeniyle ortaya çıkan bir diğer uyuşmazlık ile ilgili olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca 13.10.2004 tarih ve E.2004/19-456 , K. 2004/531 Sayılı Kararda, uyuşmazlığın ilişkin bulunduğu yasal durum ve kavramlar hakkında genel bir açıklama yapılmasında yarar görüldükçe, aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

"...213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 8. maddesi vergi yükümlüsünü (mükellefini) "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi"; vergi sorumlusunu ise, "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi" şeklinde tanımlamış; kural olarak, vergi yükümlülüğüne ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin, vergi dairelerini bağlamayacağı hükmünü getirmiştir.

Katma Değer Vergisi, ml ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her el değiştirme aşamasında alınan genel bir tüketim vergisidir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, Katma Değer Vergisinin mükellefleri (yükümlüleri), bu işleri yapanlardır (Burada "teslim" kavramı, 2. Maddede, "...Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenle-

re devredilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır). 9. madde de, mükellef’in Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir. Anılan Kanunun 57. maddesi “ Perakende satışı yapılan mallara ait etiketlerde, Katma Değer Vergisinin satış fiyatına dahil olup olmadığı açıkça belirtilir. Vergi satış fiyatından hariç ise bunun miktarı ayrıca gösterilir. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde bu hüküm uygulanmaz” hükmünü taşımaktadır.

Bu yasal düzenlemelerin, somut olayda uyumsuzluğun ilişkin bulunduğu satış sözleşmeleri bakımından ortaya koyduğu sonuç şudur:

Türk Vergi Sistemi, Katma Değer Vergisi’ni mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye intikali kadar her el değiştirme aşamasında alınan genel bir tüketim vergisi olarak düzenlemek suretiyle, satış işlemlerinde bu verginin alıcı tarafından ödenmesini öngörmüştür. Buna göre, alıcı, satış bedelini ve o bedel üzerinden devlete ödemesi gereken Katma Değer Vergisi tutarının satıcıya verecek; satıcı ise, kendisine ait satış bedeliyle birlikte, Katma Değer Vergisi’ni de alıcıdan tahsil edecek; satış bedelini kendisinde tutup, Katma Değer Vergisi’ni devlete ödeyecek, bu yönde bir aracılık yapacaktır. Eş söyleyişle, alıcının ödediği Katma Değer Vergisi’ni onun asıl sahibi durumundaki Devlete intikal ettirmekle yükümlü olan; kısaca bu verginin devlete karşı yükümlüsü durumunda bulunan, satıcıdır. Alıcıya düşen, satış bedelinden ayrı olarak gösterilmesi ve bu şekilde kendisinden istenmesi halinde, bedele ek olarak vergi tutarını da satıcıya vermek-

ten ibarettir; alıcı, söz konusu verginin yükümlüsü veya sorumlusu değildir. Başka bir ifadeyle, Katma Değer Vergisi’ni devlete ödenmek üzere satıcıya vermek alıcıya ait bir görev; bunu satış bedeliyle birlikte alıp, daha sonra Maliye’ye yatırmak ise satıcıya ait bir yükümlülüktür. Devlet, bu yasal düzenlemelerle, satıcıyı, borçlusu alıcı olan Katma Değer Vergisi’ni kendisi adına ondan tahsil etmek ve daha sonra yasal düzenlemelerin öngördüğü şekil ve zamanlarda kendisine (Maliye’ye) ödemek yükümlülüğünü satıcıya yüklemiştir.

Görüldüğü üzere, satış sözleşmeleri bakımından vergi yükümlülüğü, devlet ile satıcı arasındaki bir ilişkiyi ifade etmektedir. Devlet, oluşturduğu vergi sisteminde, vergiyi doğuran satış ilişkisi çerçevesinde kendisine Katma Değer Vergisi ödenmesini satıcıya ait bir yükümlülük olarak düzenlemiştir. Satıcının, devlete ödenecek Katma Değer Vergisi’ni satış bedeline dahil olarak mı, yoksa ondan ayrı bir şekilde mi tahsil edeceği, kural olarak yasal düzenlemelerin konusu değildir; alıcı ve satıcı arasındaki bir iç ilişki olarak, onların tasarrufuna bırakılmıştır. Dolayısıyla, Yasadan kaynaklanan ayrık durumlar dışında, bir satım sözleşmesinde, satıcı, tarafların üzerinde anlaştıkları koşullar çerçevesinde, alıcıdan mevzuat gereğince alması gereken Katma Değer Vergisi tutarını da satış bedeline ekleyip, kendisinde tutacağı satış bedelini ve devlete intikal ettireceği vergi tutarını ayrı ayrı göstererek, alıcının kendisine ödeyeceği toplam miktarı buna göre belirleyip, alıcının onayına sunmak; kabul ettiği takdirde satış bedeli ve Katma Değer Vergisi toplamını alıcıdan almak veya tersine, satış bedelini belirlerken Katma Değer Vergisi’ni hiç hesaba kalmayıp, bunu bizzat üstlenmek, böylece, kendi üzerinde tutacağı miktarı azaltmak yolunu seçebilir. Kuşkusuz, satış bedelinin ve onun Katma Değer Vergisi’nin ayrı ayrı gösterildiği durumlar-

da, alıcının anılan vergiyi ödemekten kaçınması halinde, satıcı, malını satıp satmamakta özgürdür.

Sözleşme aşamasında, satış bedeli ve vergi tutarını ayrı ayrı göstermeyen satıcı, o satıştan dolayı ödediği Katma Değer Vergisi'ni alıcı adına değil, kendisi adına ödemiş olur. Bunu sonradan alıcıdan isteyip isteyemeyeceği; vergi hukukunun düzenleme alanının dışına taşan, vergi hukukunun kural ve ilkelerine göre değerlendirilmesine olanak bulunmayan, dolayısıyla, Borçlar Kanunu'nun sözleşme hukukunu düzenleyen hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir sorundur.

Borçlar Kanunu çerçevesinde değerlendirme yapıldığında: Bedel unsuru, satış sözleşmesinin esaslı unsurlarından biridir. Satıcının, başlangıçta üzerinde iradelerin birleştiği bedel (alıcının satıcıya ödeyeceği tutar) dışında, alıcıdan sonradan ayrıca bir istemde bulunmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, somut olayda olduğu gibi, satış bedelini tahsil ederken, alıcıdan ayrıca Katma Değer Vergisi isteyip almamış olan satıcı, sonradan alıcıdan bu yönde bir istemde bulunamaz."

5.1.4- Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin

13.09.1996 tarih ve E.1995/9918,

K.1996/7750 Sayılı Kararı

Yargıtay 19. Hukuk Dairesi, bir yapı kooperatifinin gayrimenkul alımına ilişkin sözleşmeye göre, KDV ödeme yükümlülüğünün kime ait olduğu yönündeki belirsizlik nedeniyle ortaya çıkan ihtilaf ile ilgili olarak aşağıdaki kararı vermiştir.

"3065 sayılı KDV Kanunu'nun 8. ve 10. maddeleri uyarınca satılan malın alıcısına teslimi ile vergi yükümlülüğü doğar. Aynı Yasanın 20. Maddesine göre satılan ve teslim edilen malın bedeli vergi matrahını oluşturur. Bu matraha nakliye, faiz, vade farkı ve benzeri eklentileri de dahildir. Vergi mükellefi malı satan veya hizmeti üreten

ise de, bu vergi alıcısına yansıtılır. Bu durumda kural olarak KDV'nin malın satış bedeline dahil olduğu ayrıca kararlaştırılmadıkça verginin alıcı tarafından ödenmesi gerekir."

Yukarıda belirtilen Yargıtay kararlarındaki değerlendirmelere bakıldığında, aslında kamulaştırma bedelinin tespiti yapılırken KDV adı altında bir bedelin kamulaştırma bedeline ilave edilmesi durumunun söz konusu olmadığı, ayrıca idarenin KDV adı altında bir tutarı kamulaştırma bedelinden kesmesinin söz konusu olamayacağı anlaşılmaktadır. Zaten, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 05.05.2001 tarih ve 4650 sayılı kanunla değişiklik yapılmadan önceki ve değişiklik yapıldıktan sonraki halinde, kamulaştırma bedelinin tespitinin yapılması noktasında KDV'nin olduğu yada olmadığı yönünde bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununda gerek satın alma usulü ile gerekse mahkemece kamulaştırma bedeli tespit edilirken KDV adı altında bir ilavenin söz konusu olduğu yönünde bir hüküm yer almamaktadır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 13.10.2004 tarih ve E.2004/19-456 , K. 2004/531 Sayılı Kararındaki genel açıklamalar, konu ile ilgili olarak çok önemli hususları içermektedir.

Kamulaştırma bedelini kimin ödemesi gerektiği ile ilgili olarak söz konusu karar'da yapılan aşağıdaki önemli açıklama sorunu aydınlatıcı niteliktedir:

"...alıcı, satış bedelini ve o bedel üzerinden devlete ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi tutarının satıcıya verecek; satıcı ise, kendisine ait satış bedeliyle birlikte, Katma Değer Vergisi'ni de alıcıdan tahsil edecek; satış bedelini kendisinde tutup, Katma Değer Vergisi'ni devlete ödeyecek, bu yönde bir aracılık yapacaktır. Eş söyleyişle, alıcının ödediği Katma Değer Vergisi'ni onun asıl sahibi durumundaki Devlete intikal ettirmekle

yükümlü olan; kısaca bu verginin devlete karşı yükümlüsü durumunda bulunan, satıcıdır. Alıcıya düşen, satış bedelinden ayrı olarak gösterilmesi ve bu şekilde kendisinden istenmesi halinde, bedele ek olarak vergi tutarını da satıcıya vermekten ibarettir; alıcı, söz konusu verginin yükümlüsü veya sorumlusu değildir. Başka bir ifadeyle, Katma Değer Vergisi'ni devlete ödemek üzere satıcıya vermek alıcıya ait bir görev; bunu satış bedeliyle birlikte alıp, daha sonra Maliye'ye yatırmak ise satıcıya ait bir yükümlülüktür. Devlet, bu yasal düzenlemelerle, satıcıyı, borçlusu alıcı olan Katma Değer Vergisi'ni kendisi adına ondan tahsil etmek ve daha sonra yasal düzenlemelerin öngördüğü şekil ve zamanlarda kendisine (Maliye'ye) ödemek yükümlülüğünü satıcıya yüklemiştir."

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun yukarıda belirtilen açıklaması, bir anlamda 3065 sayılı kanunun 8/a maddesinde belirtilen "mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar" ın bu vergiyi ödemekle yükümlü olduğu yönündeki hükmün açıklaması niteliğindedir. Bu açıklama özellikle, taşınmazı kamulaştırılan KDV mükellefinin KDVK 8. Maddeye dayalı olarak KDV'yi ödemekle yükümlü olmasının söz konusu katma değer vergisini kamulaştırmayı yapan idareden tahsil etmeyeceği anlamına gelmediğini göstermesi açısından önemlidir.

Ancak, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun yukarıda belirtilen kararında, satıcının devlete ödenecek katma değer vergisini satış bedeline dahil olarak mı, yoksa ondan ayrı bir şekilde mi tahsil edeceği konusu ile ilgili olarak yapılan açıklamada, bu durumun alıcı ve satıcı arasındaki bir iç ilişki olarak onların tasarrufuna bırakıldığı ve sözleşme aşamasında satış bedeli ve vergi tutarını ayrı ayrı göstermeyen satıcının, o satıştan dolayı ödediği Katma Değer Vergisini alıcı adına

değil, kendisi adına ödemiş olacağı belirtilerek konunun vergi hukukunun düzenleme alanının dışında olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, Borçlar Kanununun sözleşme hukukunu düzenleyen hükümlerine atıf yapılarak, alıcıdan ayrıca katma değer vergisi isteyip almamış olan satıcının **sonradan** bu yönde bir istemde bulunamayacağı belirtilmiştir.

5.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmü getirilmiş; aynı kanunun 2/1. Maddesinde teslim, "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlere devredilmesi" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun, Katma Değer Vergisinin Mükellef'i başlığını taşıyan 8/a maddesinde "mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar" ın vergiyi ödemekle mükellef olduğu, 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" durumunun KDV yönünden vergiyi doğuracağı hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 20/1. maddesinde "teslim ve hizmet işlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir" hükmü getirilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun matraha dahil olmayan unsurlar başlıklı 25/b. maddesinde "hesaplanan katma değer vergisi" nin matraha dahil olmadığı hükmü yer almaktadır.

Yine aynı kanunun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak “kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi” ni indirebilecekleri hükmü yer almaktadır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen maddeleri, şirket aktifine kayıtlı bir taşınmazın kamulaştırılması ve katma değer vergisinin doğması durumunda, KDV ödeme yükümlülüğünün hangi tarafa ait olması gerektiği yönünden değerlendirilecek olursa, öncelikle KDVK’nın 8. maddesine göre, satıcının KDV mükellefi olduğu noktasında tereddüt yoktur. Dolayısıyla, taşınmazı kamulaştırılan şirket’in KDV’nin mükellefi olacağı tabiidir. Fakat, taşınmazı kamulaştırılan şirketin KDV’nin mükellefi olması bu vergiyi şirketin ödeyeceği anlamına gelmemektedir. Nitekim, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 13.10.2004 tarih ve E.2004/19-456 , K. 2004/531 Sayılı Kararındaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi’ni devlete ödenmek üzere satıcıya vermek alıcıya ait bir görev olup, bunu satış bedeliyle birlikte alıp, daha sonra Maliye’ye yatırmak ise satıcıya ait bir yükümlülüktür. Söz konusu karardaki ifade ile “...Devlet, bu yasal düzenlemelerle, satıcıyı, borçlusu alıcı olan Katma Değer Vergisi’ni kendisi adına ondan tahsil etmek ve daha sonra yasal düzenlemelerin öngördüğü şekil ve zamanlarda kendisine (Maliye’ye) ödemek yükümlülüğünü satıcıya yüklemiştir.”

Katma Değer Vergisi Kanununun 20. Madde-

sinde yer alan teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu hükmü ile 25. maddesindeki, hesaplanan katma değer vergisinin matraha dahil olmadığı hükmü birlikte dikkate alındığında, kamulaştırma bedelinin KDV hariç tutar olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Zaten, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununa göre, taşınmazın kamulaştırma bedeli tespit edilirken, kıymet takdir komisyonunun KDV adı altında bir ekleme yapması gerekmediği gibi, kamulaştırılan taşınmazın değerlendirilme ölçütlerinden biri de değildir.

Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1-a maddesi hükmü ile alıcıya KDV indirim hakkı verilmiş olması, aynı zamanda alıcının satın aldığı mal veya hizmetin bedeline ilave olarak KDV ödemesi gerektiğini de göstermektedir. Bir başka ifadeyle alıcı, bedele ilaveten ödemediği KDV’yi indirmek suretiyle sebepsiz zenginleşmez³. Dolayısıyla, kamulaştırmayı yapan idarenin kamulaştırma bedeline ilave olarak KDV ödemesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Bu itibarla, konu Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden değerlendirildiğinde; şirket aktifine kayıtlı taşınmazın KDVK’nın 17/4-r maddesindeki şartları taşımaması dolayısıyla KDV’den istisna değilse, taşınmazı kamulaştırılan şirketin KDVK’nın 8/a. maddesine göre KDV’nin mükellefi olmakla birlikte Katma Değer Vergisini kamulaştırmayı yapan kuruluştan tahsil etmek ve daha sonra yasal düzenlemelerin öngördüğü şekil ve zamanlarda Maliye’ye ödemekle yükümlü olduğu, aynı kanunun 20. ve 25. maddelerine göre, kamulaştırma bedelinin KDV matrahı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, ka-

³ Mehmet MAÇ; “Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV’si İçinde mi? Dışında mı?), Yaklaşım, Sayı:120, Aralık 2002, s.136.

mulaştırma bedeli tespit edilirken, söz konusu bedelin içerisinde KDV'nin de bulunduğu şeklin- de taraflar arasında yapılan sözleşmede bir hük- mün bulunmaması durumunda kamulaştırmayı yapan kuruluşun, kamulaştırma bedeline ilave- ten katma değer vergisini de ödemesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Fakat, her ne kadar KDV Kanununun ilgili maddeleri yönünden konu değerlendirildiğinde idarenin kamulaştırma bedeline ilaveten KDV ödemesi gerektiği sonucu çıkmakta ise de Yargı- tay Hukuk Genel Kurulunca verilen 13.10.2004 tarih ve E.2004/19-456 , K. 2004/531 Sayılı Ka- rarda, sözleşme aşamasında satış bedelini ve ver- gi tutarını ayrı ayrı göstermeyen satıcının söz ko- nusu KDV'yi sonradan alıcıdan istemesini vergi hukukunun düzenleme alanının dışında sayarak konuyu Borçlar Kanunu'nun sözleşme hukukunu düzenleyen hükümleri çerçevesinde değerklen- dirmiş ve satıcının, başlangıçta üzerinde iradele- rin birleştiği bedel (alıcının satıcıya ödeyeceği tu- tar) dışında, alıcıdan sonradan ayrıca bir istemin- de bulunmasına olanak bulunmadığı yönünde açıklamada bulunulmuştur.

Dolayısıyla, taşınmazı kamulaştırılan mükel- leflerin, kamulaştırma karşılığı ödenen bedele KDV'nin dahil olup olmadığı hususunun sözleş- me aşamasında açık bir şekilde yer alması ("KDV HARİÇ", "..... + KDV" v.b.), ileri de ihtilaf yaşanmaması açısından önem taşıyacaktır.

6- SONUÇ

Bir taşınmaz mal bir KDV mükellefinin ticari, sınai, zirai veya mesleki işletmesine dahil olması ve KDV istisnası söz konusu olmaması halinde 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu kapsamında yapılacak taşınmaz teslimi katma değer vergisine tabi olacak; kamulaştırılan taşınmaz, bir gerçek kişi özel mülkiyetine ait ise KDV doğmayacak-

tır. Fakat, şirket aktifine kayıtlı bir taşınmaz, Kat- ma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesin- deki şartları taşıyorsa, yapılan kamulaştırma işle- mi KDV'den istisna olacak ve dolayısıyla düzen- lenecek faturada KDV hesaplanması gerekmeye- cektir. Eğer, şirket aktifine kayıtlı taşınmaz, Kat- ma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesin- deki şartları taşımıyorsa, KDV söz konusu olacak ve düzenlenecek faturada (kamulaştırılan taşın- mazın kamulaştırmayı yapan kuruluş adına tescil edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde) KDV he- saplanması gerekecektir.

Şirket aktifine kayıtlı olan bir taşınmazın KDVK'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıma- ması durumunda, KDVK' nun 8. maddesine gö- re, taşınmazı kamulaştırılanın KDV'nin mükellefi olacağı, Katma Değer Vergisi Kanununun 20 ile 25. Maddesi hükümleri gereğince, kamulaştırma bedelinin KDV hariç tutar olduğu, aynı kanunun 29/1-a maddesi hükmü ile alıcıya KDV indirim hakkı verilmiş olması dolayısıyla alıcının satın al- dığı mal veya hizmetin bedeline ilave olarak KDV ödemesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte, KDV Kanununun ilgili mad- deleri yönünden konu değerlendirildiğinde ida- renin kamulaştırma bedeline ilaveten KDV öde- mesi gerektiği sonucu çıkmakta ise de Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca verilen 13.10.2004 ta- rih ve E.2004/19-456, K. 2004/531 Sayılı Karar- da, satıcının başlangıçta üzerinde iradelerin bir- leştiği bedel (alıcının satıcıya ödeyeceği tutar) dı- şında, alıcıdan sonradan ayrıca bir isteminde bu- lunmasına olanak bulunmadığı yönündeki açık- laması dikkate alındığında, taşınmazı kamulaştı- rılan mükelleflerin, kamulaştırma karşılığı öde- nen bedele KDV'nin dahil olup olmadığı hususu- nun sözleşme aşamasında açık bir şekilde yer al- ması ("KDV HARİÇ", "+ KDV" v.b.) ileri de ihti- laf yaşanmaması açısından önem taşıyacaktır.

KAYNAKÇA

• MAÇ, Mehmet, "Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV'si içinde mi? Dışında mı?), Yaklaşım Dergisi, Sayı: 120, Aralık 2002, s.135.

• 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu

• 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

• Yargıtay 18. Hukuk Dairesinin 12.05.1997 tarih ve 1997/3291 E., 1997/4661 Sayılı Kararı

• Yargıtay 18. Hukuk Dairesinin 18.12.1997 tarih ve E.1997/10920, K.1997/12326 Sayılı Kararı

• Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 13.10.2004 tarih ve E.2004/19• 456, K. 2004/531 Sayılı Kararı

• Yargıtay 19. Hukuk Dairesinin 13.09.1996 tarih ve E.1995/9918, K.1996/7750 Sayılı Kararı