

KONUT VE İŞ YERİ TESLİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI VE BU İSTİSNANIN ANAYASAL İLKELER OLAN MALİ GÜÇ VE EŞİTLİK İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Housing and Office Delivery Exception in Value Added Tax and Consideration of This Exception in Terms of Ability to Pay and Equality Principles

Doç. Dr. Adil NAS*

Geliş Tarihi: 11.05.2020

Kabul Tarihi: 04.12.2020

ÖZET

Konut ve iş yerleri ile ilgili KDV istisnası, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/i maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır. İlgili düzenleme ile konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde, bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek şartıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma iznini alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri yada daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin i. fıkrasında öngörülen koşullara uyulmadığı takdirde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. Burada belirtilen istisna, mali güç ve vergide eşitlik ilkeleri açısından da eleştirilmeye tabi tutulmaktadır. Harcama unsuru yönünden eşit olan Türkiye'de mukim olanlarla olmayanlar arasında ikinciler lehine konut veya iş yeri istisnasının tanınması, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların farklı vergilendirilmesini öngören mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine uygun düşmemektedir. Yapılan bu çalışmada konut ve iş yerleri ile ilgili getirilen KDV istisnasının anayasal ilkelerden olan mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine aykırılığı ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İstisnası, Teslim, İkametgah, Gecikme Faizi, Vergide Eşitlik İlkesi.

ABSTRACT

VAT exemptions related to housing and office are regulated in the Article 13/ i of the Value Added Tax Code. The first assignment of the building, which was built as a housing or Office related regulations, the cost of foreign currency as a condition that was brought to Turkey. According to 193 numbered Income Tax Code Article 3 of the six months, taking a work permit or residence except those specified in the second subparagraph of paragraph living more a broad Turkish citizens, legal and business center is not in Turkey and a place of business or permanent representative made to institutions earning in Turkey dwelling or place of work delivered by foreign natural persons who are not resident in Turkey have been exempted from value added tax. Pursuant to Article 13 of the Value Added Tax Code, in the event that the exemption is applied even though the conditions stipulated in the paragraph are not complied with, the buyer and the taxpayer are several (jointly) responsible for the tax, tax loss penalty and delay interest not collected in time. As mentioned above, exception is also criticized in terms of ability to pay and tax equality principles. Which is equal to the direction of the elements spending secondary in favor of the cognition of the residence or business exception among those who were not, who are resident in Turkey, the financial strength of the same envisioning the same financial power of taxation different people with different does not conform with the financial strength and tax equality. In this article, it will be revealed that the VAT exemption imposed on houses and office is against the principles of ability to pay and tax equality, which are constitutional principles.

Keywords: Tax Exception, Assignment Place of Residence, Overdue Interest, Principle of Equality in taxation.

* Pazarcık Kaymakamı, e-posta: adilnas@hotmail.com, ORCID ID: 0000-0001-5903-9063.

GİRİŞ

Kamu hizmetlerini finanse etmek için devletin gelire ihtiyacı vardır. Devlet, gelir ihtiyacının çok önemli bir kısmını vergilerden karşılamaktadır. Bilindiği gibi vergi, Devletin kamusal gereksinimlerinin karşılanması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle gerçek veya tüzel kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Vergiyi doğuran olayla vergi mükellefiyeti kapsamına giren kişiler, vergiyi ödemek zorundadırlar. Ancak hemen ifade edelim ki, bu herkesin vergi ödemek zorunda olduğunu göstermez. Yasa koyucu kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi, verginin tümünden ya da bir bölümünden vazgeçebilir. Sosyal, ekonomik, mali ve kültürel amaçla vergi kanunlarında bir takım vergi istisnalarının yer alması, yasa koyucunun takdirine bağlı bulunmaktadır. Burada geçen istisna kavramı; vergi kanununun hükümleri içinde esasen vergilendirilmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının (kişiler değil), aynı kanun hükümlerine göre vergi dışı bırakılmasını ifade eder.¹

Diğer bir kısım vergi kanunlarında olduğu gibi KDVK'nın da vergi istisnaları yer almaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, katma değer vergisi bir bütün olduğundan, işleyiş mekanizmasının herhangi bir yerine rastgele yapılacak bir müdahale, sistemi işleyemez hale getirebilir. Katma değer vergisini şahsi vergilerle, değer artış ve muamele vergilerinden ayıran en belirgin özelliklerinden biri de budur. Konu, oran, indirim, istisna ve muafıkların birbiri ile olan ilişkisi diğer vergilere nazaran çok daha önemlidir. İstisnaların varlığı sistemi olumsuz etkileyen bir unsur olabilmektedir. Bu nedenle vergi bakımından istisna ve muafıkların konuluşuna büyük bir dikkat sarf etmek, bunları koyarken sistemi bir bütün olarak düşünmek ve ona göre düzenlemek gerekmektedir.² Başka bir deyişle, sisteme eklenecek istisnaların mahiyeti önem taşımakta ve dikkatli olunmayı gerektirmektedir.³

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasına 6824 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile eklenen konut ve iş yeri istisnasının getiriliş amacı, ülkemize döviz girişinin arttırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesidir. İnşa edilen iş yeri ve konutların satış bedelinin yurtdışından getirilecek döviz olarak ödenmesi şartıyla, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimî temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara ilk satışını, katma değer vergisinden istisna eden bu düzenleme, aşağıda özellikle vergide ödeme gücü ve eşitlik ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

¹ ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, Ankara, Turhan Kitapevi, 1987, s. 45.

² 3065 sayılı Kanunun Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı, Komisyon Raporları, 14.06.1984, s. 328, www.gib.gov.tr, 15.03.2020.

³ KIZILOT Şükrü, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.1001

I. GAYRİMENKUL İŞLEMLERİNDEKİ KDV İSTİSNASININ KAPSAMI

Yabancılara veya yurt dışındaki bazı mukim Türk vatandaşlarınca satın alınan konut ve iş yerlerine tanınan KDV istisnası, tüm gayrimenkul türlerine tanınmamıştır. 3065 sayılı KDVK'nın 13/i maddesi uyarınca, KDV istisnası yalnızca konut ve iş yerleri satışlarına uygulanmaktadır. Bu açıdan konut ve iş yerlerinin tanımı ve kapsamlarının belirlenmesi önem taşımaktadır.

A. Konutun Tanımı ve Kapsamı

Sözcük olarak konut; bir ailenin yaşadığı yapısal birim olarak tanımlanmaktadır.⁴

*"...Genel olarak konut ise ikamete tahsis edilmiş, iş yeri olarak kullanılmayan ve oturlan yer olarak ifade edilmektedir. Konutun dubleks veya tripleks olması veya yazlık olarak kullanılmasının önemi yoktur. Bunlar da konut olarak kabul edilir..."*⁵ Yapı ruhsatında, rezidans, apart daire ve devre mülk gibi yapılar da konut kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

B. İş Yeri Tanımı ve Kapsamı

Sözcük olarak iş yeri, işin yapıldığı ve yürütüldüğü yerlerle ona bağlı bulunan eklenti ve araçlar şeklinde tanımlanabilir.⁶ Vergi hukukunda iş yeri ise Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir. Burada da görüldüğü gibi VUK'da iş yerinin tanımı geniş olarak yapılmıştır. Yapı ruhsatında dükkân, ofis, büro ve benzeri olarak tanımlanan iş yerleri KDVK'nın 13/i maddesinde belirtilen istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

II. KONUT VE İŞ YERİ TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASINDAN YARARLANMA KOŞULLARI

Yabancı ve yurt dışındaki Türk vatandaşlarının KDVK'nın 13/i maddesi ile kendilerine tanınan KDV istisnasından yararlanabilmeleri için adı geçen maddede öngörülen koşulları eksiksiz bir şekilde yerine getirmeleri gerekir.

⁴ YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006, s.398.

⁵ ÜREL Gürol, Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2011, Sayı:9. <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/katma-deger-vergisi-kanunu-acisindan-konut-teslimlerinin-vergilendirilmesi.html> 5

⁶ YILMAZ, a.g.e. s.333.

KDVK'nın 13/i maddesinde öngörülen koşullardan herhangi birinin yerine getirilmemesi, istisna kapsamının dışına çıkarılmasına sebep olacaktır. Aşağıda ilgili istisnanın koşulları ele alınmıştır.

A. İstisna Kapsamındaki Konut ve İş Yerinin İlk Kez Teslim Edilecek Olması

3065 sayılı KDVK'nın 13/i maddesinde konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde KDV istisnasının uygulanabileceği belirtilmiştir. Burada temel kavram ilk teslimdir. Teslim KDV'nin özünü oluşturan eylem ve fiillerden birisidir. Bu bakımdan teslim kavramının mahiyet ve niteliklerinin belirlenmesi vergilendirme yönünden önem taşımaktadır. Teslim deyiminden ne anlaşılması gerektiği KDVK'nın 2. maddesinde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.⁷ KDVK'nın 2. maddesi uyarınca, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Tasarruf hakkının devri, taşınırlarda zilyetliğin devri, taşınmazlarda tapuya tescil suretiyle mümkün olmakla birlikte, mezkur madde zilyetliğin devrinin ya da tapuda tescilin gerçekleşmemesine rağmen teslimin gerçekleştiği halleri de göstermiştir. Dahası Kanunun 3. maddesinde 2. maddede yapılan teslim tanımına girmeyen ancak KDV uygulamasında teslim sayılan halleride düzenlemiştir.⁸ Konumuz konut ve iş yerleri ile ilgili KDV istisnası olduğundan teslimin gerçekleşebilmesi için taşınmazların tapuya tescil edilmesi şarttır. Ayrıca bu teslimin de ilk teslim şeklinde gerçekleştirilmesi gerekir. İkinci, üçüncü veya diğer şekillerde yapılan gayrimenkul teslimleri ilk teslim şeklinde gerçekleşmediği için istisna kapsamının dışına çıkarılması gerekir. Başka bir deyişle, ilk teslim haricinde teslimler KDV istisnasının uygulanmasına engel teşkil edecektir. Konuyla ilgili vergi idaresi verdiği bir Özelgede⁹ “konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınıp bir başkasına satılması halinde konut veya iş yeri tesliminin, ilk teslim olarak değerlendirilmeyeceği” şeklinde görüş belirtmiştir.

Belirtmek gerekir ki, ‘...trampa kapsamında yapılan teslimlerinde ilk teslim şeklinde değerlendirilmemesi gerekir. KDV Kanununun 2. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa teslimi, ikincisi ise, yüklenici tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya iş yeri teslimidir. Bu göre arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut ve iş yerinin arsa

⁷ KIZILOT, a.g.e, s.376.

⁸ CANDAN Turgut, Katma Değer Vergisi ile İlgili Sorunlara Danıştay'ın Yaklaşımı, <http://turgutcandan.com/2015/11/04/katma-değer-vergisi-ile-ilgili-sorunlara-danistayin-yaklasimi/>,08.02.2019.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 10.09.2018 Tarih ve 10360i sayılı Özelgesi.

*sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilemez...'*¹⁰ Benzer şekilde de “konut ve işyerlerinin finansal kiralama kapsamında kiralanması da ilk teslim kapsamında değerlendirilemez”¹¹

Konut ve iş yeri teslimlerinin ilk teslim kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu bazı eleştirilere neden olabilmektedir. Bu konuda doğacak sorunların idari yargıya intikal etmesi muhtemel gözükmektedir. Vergi mahkemeleri ve Danıştay KDVK'nın 13/i maddesi kapsamında KDV istisnasının uygulanabilmesi koşullarından biri olan ilk teslimden kaynaklanabilecek anlaşmazlıkları çeşitli kriterlere¹² dayanarak çözüme kavuşturmaktadır.

B. Kişiler Yönünden Koşullar

Konut veya iş yeri istisnası, yararlanacak kişiler açısından da sınırlandırılmıştır. İlgili istisnanın kapsamına yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşları girmektedir.

1. Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğin¹³ Tanımlar başlıklı 3.maddesinin u fıkrasına göre yabancı, “*Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı bulunmayan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi Türkiye'de yerleşme konusunda ikametgâh ve oturma süresi esasını benimsemiş ve hangi durumlarda gerçek kişilerin Türkiye'de yerleşmiş kabul edebileceğini hükme bağlamıştır.¹⁴ Buna

¹⁰ 12 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, RG'nin 05.05.2017 Tarih ve 30057 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

¹¹ 6561 sayılı Finansal Kiralama Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 23.maddesinde, finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayana ait olduğu, ancak tarafların sözleşmede sözleşme süresi sonunda kiracının malın mülkiyetini satın alma hakkına haiz olacağını kararlaştırabileceklerini hükme bağlanmıştır. Konut veya iş yerinin yabancılara veya altı aydan fazla süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına finansal kiralama kapsamında kiralanması işlemi konut teslimi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan finansal kiralama hizmeti KDVK'nun 13/i maddesine göre istisna edilemez (Gelir İdaresi Başkanlığının 19.06.2018 tarih ve 562761 sayılı Özelgesi).

¹² İdare mahkemeleri ve Danıştay, vergi istisnası gerçekleştirilecek ilk teslimin gerçekleşip gerçekleşmediğini, hangi tarihte gerçekleştirildiğini vergi incelemesi sırasında yapılan tespitleri bilgi ve belgelerle davacının dosyaya sunduğu ya da ara kararı ilgili kurum ve kuruluşlarından getirdiği bilgi ve belgeleri inceleyerek ve ilgili mevzuatla tasarruf hakkının intikalini sağlayacağı öngörülen işlemlerin var olup olmadığı ve tamamlanmış olup olmadığını araştırarak belirlemektedir. Belgelerle gerçek mahiyetin uyuşmaması halinde vergi hukukunda ekonomik yaklaşım gereğince, mahiyet esasına başvurulmaktadır (CANDAN, agy).

¹³ Adı geçen Yönetmelik 06.04.2010 tarih ve 27544 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

¹⁴ Esra EKMEKÇİ, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul, Kazancı Yayınları 1994, s. 9.

göre ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar (Medeni Kanununun 19’uncu ve devamı maddelerinde yazılan yerler ikametgâhı ifade etmektedir) ile bir takvim yılın içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş olarak sayılmaktadır. Ancak hemen ifade edelim ki, geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmemektedir (GVK m.4).

Yine aynı Kanununun 5. maddesi uyarınca, “*belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar*” hükmü yer almıştır. Ayrıca tutukluluk, hükümlülük ve hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlarda bu kapsamda yer almaktadır (GVK m.5/2).

Buna göre; belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler, Türkiye’de 6 aydan fazla kalmış olsalar dahi mezkûr kanun hükmüne göre Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar. Hemen belirtelim ki, burada dikkat edilecek nokta; yabancı gerçek kişinin belli ve geçici bir görevi veya iş için Türkiye’ye gelmiş olmasının tespitidir. Yani bu yabancıların Türkiye’de yapacağı işin ve görevin ne olduğu açık olarak tespit edilmeli ve bu iş veya görev sonuçlandırıldıktan sonra Türkiye’den ayrılmayı gerçekleştirecek bir özellik göstermelidir.¹⁵

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, katma değer vergisindeki konut ve iş yeri istisnasından, Türkiye Cumhuriyetine vatandaşlık bağı ile bağlı bulunmayan ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 5.maddesi kapsamında yerleşmiş olmayan yabancı gerçek kişiler yararlanabilir.

Ayrıca konut ve iş yeri istinasından yararlanacaklar kapsamında mavi kart sahipleri de yer almaktadır. Bilindiği gibi mavi kart doğumla Türk vatandaşı olup da çıkma izni almak şartıyla Türk vatandaşlığından çıkanlar ve bunların 5091 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nun 28. maddesinde belirtilen alt soylarına verilen ve konusu maddede belirtilen haklardan faydalanabileceklerini gösteren resmî belgedir.

Hemen belirtelim ki, konut ve iş yeri istinasından yararlanacak olanlar konu ile ilgili ispatlayıcı belgeleri (pasaport, mavi kart, vd.) konut ve iş yeri tesliminden önce satıcıya teslim edilmesi gerekir.

2. Tüzel Kişiler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlar KDVK’nın 13/i maddesindeki konut ve iş yeri istinasından yararlanabilir. Tüzel kişilerin

¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı 08.09.2016 tarih ve 135663 sayılı Genelgesi.

istisnadan yararlanması için burada adı geçen, kanuni ve iş merkezi ile iş yeri ve daimi temsilci kavramlarının tanımlanmasına ihtiyaç vardır. İş yeri kavramı daha önce tanımlandığı için burada tekrar tanımlanmayacak. Diğer kavramlara ise değinilecektir.

Kanuni merkez 5520 Sayılı KVK'un 3. maddesinde tanımlanmıştır. Adı geçen maddeye göre, kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. Bilindiği üzere, kurumlar esas sözleşme veya tüzük gibi hukuki tasarruflarla doğarlar ve kurumun yasallık kazanmasına sebep olan belgelerde gösterilen veya bu belgenin düzenlendiği yer kurumunun yasal merkezidir. Dolayısıyla yasal merkez kesin bir kavramdır. Genellikle kurumların yasal merkezinin belirlenmesi güçlük yaratmaz.¹⁶

KVK'nun 3. maddesi uyarınca, iş merkezi iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. Buna göre iş merkezi eylemsel olgulara göre belirlenecektir. İş merkezi olarak belirtilen yer, kurumun genel sevk ve idaresi için gerekli kararların alındığı yerdir ve kurumun yönetiminin yoğunlaştığı mahal iş merkezi olarak kabul edilir. Yabancı kurumlarda iş merkezinin Türkiye'de olup olmadığını saptamak, uygulamada her zaman kolay değildir. Özellikle çok uluslu şirketlerde, iş ile ilgili işlemlerin fiilen toplandığı, yoğunlaştığı ve yönetildiği merkezin tespit edilmesinde güçlükler vardır.¹⁷

Konut ve iş yeri istisnasının tüzel kişiler açısından kapsamının belirlenmesinde diğer önemli kavram ise daimi temsilcilik kavramıdır. Bu kavram GVK'un iş yeri ve daimi temsilci başlığını taşıyan 8. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre, "*daimi temsilci bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli ve belirsiz süreyle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kimsedir*". Hemen belirtelim ki, ilgili maddenin diğer fıkralarında başkaca şartlar aranmaksızın kimlerin daimi temsilci¹⁸ sayılacağı belirtilmiştir (GVK m.8).

Dar yükümlü kurumun KDVK'nın 13. maddesinin i fıkrasında belirtilen konut ve iş yeri istisnasından faydalanabilmesi için Türkiye'de kanuni ve iş

¹⁶ EKMEKÇİ, a.g.e, s.11.

¹⁷ EKMEKÇİ, a.g.e. s.11-12.

¹⁸ Aşağıdaki yazılı kimseler başkaca koşullar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılır (GVK m 8).

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

merkezlerinin olmaması ve bir iş yeri ya da daimi temsilcisi yoluyla bir kazanç sağlamaması gerekir.

Dar yükümlü kurumun, belirtilen koşullar dışında Türkiye’den bir kazanç elde etmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmez. Örneğin Türkiye’de kanuni ve iş merkezleri ile iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, konut ve iş yeri istisnasından faydalanılmasına hanel getirmez (KVK m 30(5)). Aynı şekilde dar yükümlü kurumların benzer koşulları yerine getirmeleri halinde fon kazançları olması halinde dahi ilgili KDV istisnasından yararlanabilirler (KVK m. 5/A).

3. Yurt Dışında Çalışma ve Oturma İznine Sahip Türk Vatandaşları

Türk vatandaşlığı kavramı 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nun 3. maddesinde tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre, “*Türk vatandaşlığı Türkiye Cumhuriyeti devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişi*” şeklinde ifade edilmiştir.

KDVK’nın 13/i maddesinde yer alan konut ve iş yeri istisnasından tüm Türk vatandaşları faydalanamazlar. İlgili maddede ifade edildiği gibi bu istisnadan ancak çalışma ve oturma iznini alarak altı aydan daha fazla olarak yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları yararlanabilir.

Ancak, *resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisna kapsamında yer almamaktadır* (GVK m 3). Başka bir deyişle, burada belirtilen kişiler çalışma ve oturma iznine dayalı olarak yurt dışında altı aydan fazla ikamet etseler dahi bu istisnadan faydalanamazlar (KDVK m 13/i).

Yurt dışında yaşayan vatandaşların KDVK’ında belirtilen konut ve iş yeri istisnasından faydalanabilmeleri için aşağıdaki şartları taşımaları gerekir.¹⁹

1- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma ve oturma iznine sahip olması,

2- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamının yapılacağı tarihten en az altı ay önce alınmış olması,

3- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ve istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunulmasıdır.

Bu şartlardan herhangi birinin yerine getirilmemesi istisnadan yararlanmaya engel teşkil edecektir.

KDV’ de konut ve iş yeri istisnanın getiriliş amaçlarından biriside yurda döviz girişinin sağlanmasıdır. Bu kapsamda çalışma ve oturma izinlerini

¹⁹ 12 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, s.2.

olarak yurt dışında altı aydan fazla ikamet eden Türk vatandaşları istisnadan yararlanabilecektir. Ancak kural, ikametgâhı yurt dışında olan Türk vatandaşları ile sınırlanmış değildir. Örneğin eğitim ve sağlık amacıyla altı aydan uzun süreli oturma izni almış olanlar ile yurt dışında belli bir değer üzerindeki gayrimenkulleri nedeniyle, yatırımcı sıfatıyla sürekli veya uzun süreli oturma izni almış olanlar bu istisnadan dışarıda tutulmuş değildir.

Konut ve iş yeri istisnasından faydalanılması için gerekli koşullar içinde bedelin yurt dışında kazanılmış olduğunun belgelenmesi koşul olarak öngörülmemiştir. Yurt dışında döviz kazancı olmayan bazı kişiler ülkemizden döviz olarak kanunlara uygun bir şekilde yurt dışına çıkartıp konut ve iş yeri istisnasından faydalanmak için tekrar yurt içine transfer edebilirler. Bu konuda yasal bir engel öngörülmemiştir. KDVK'nın 13/1 maddesine bu kapsamda olan kişilerin istisnadan yararlanamayacakları şeklinde bir ifade eklenmelidir. Yapılacak bu değişiklikle yasal boşluk doldurulmuş olacaktır.

C. Satış Bedelinin Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Koşulu

6824 sayılı Kanununun 7. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen konut ve iş yeri satış istisnasının getiriliş amaçlarından birisi de ülkenin döviz ihtiyacına katkı sağlamaktır. İlgili maddede ifade edildiği gibi satış bedelinin Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi şarttır.

Ancak, konut ve iş yeri tesliminde KDV'nin uygulanabilmesi için bedelin tümünün peşin olarak getirilmesi zorunluluğu yoktur. *Söz konusu bedelin en az yarısının satışa ilişkin tutarının düzenlendiği tarihten önce, geri kalan kısmının da en geç bir yıl içinde alıcı tarafından Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi gerekir.*²⁰

İstisnadan faydalanma koşullarından biri olan dövizin Türkiye'ye getiriliş şekli değişik yollarla gerçekleştirilebilir. *Döviz bedeli Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmesi, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile ödeme yapılması veya Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilebilir. Bedelin bankaya transfer yoluyla getirilmesi halinde yapılan transfer işleminin dekont ile, kredi kartları ile yapılan ödemelerde ise dekont ve yazı ile belgelendirmenin yapılması gerekir. Yurt dışından dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi halinde gümrük idaresinden alınacak belgelerle tevsiki yapılmalıdır.*²¹

Yurt dışından, Türk lirası getirilerek yapılacak ödemelerin geçerli olmaması gerekir. Vergi hukukunda kıyas yasağı bunu gerektirmektedir. Çünkü ödenecek bedel döviz olarak öngörülmüştür. Genişletici bir yorum ve kıyas yasağına

²⁰ 12 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ 05.05.2017 tarih ve 30057 sayılı RG' de yayımlanmıştır.

²¹ 12 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

uyulmadan yapılacak ödeme hukuksal açıdan geçerli olmayacaktır. Ancak paranın Türkiye'ye döviz olarak getirilip daha sonra Türk lirasına dönüştürülerek ödemenin yapılması halinde bu ödemenin geçerli olması gerekir.

Konut ve iş yeri istisnası kapsamında satıcıların yurt dışındaki kişilerden alacakları belgeleri, defter kayıtlarında gelir olarak göstermeleri sırasında belgelerde (dekontlarda veya yazılarda) yazılı bedelleri, belgelerin düzenlediği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz kuru üzerinden Türk lirasına çevirerek gösterilebilirler. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca gerek görülmesi halinde, bu belgelerin tercüme ettirilmesi gerekir.²²

D. KDV İstisnası Kapsamındaki Gayrimenkulün Bir Yıl İçerisinde Elden Çıkarılmaması Koşulu

Konut veya iş yeri satış işleminin KDVK'nın (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için ilgili gayrimenkulün alıcı adına tapuya tescil edilmiş olması ve bir yıl içerisinde elden çıkarılmaması gerekir.²³

*Konut veya iş yerini satanlar, satışı yetkili tapu ve sicil müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirimde yapılan satışın KDVK'nın 13/i maddesi kapsamında yapıldığının özellikle belirtilmesi zorunludur. Tapu ve sicil müdürlüklerine yapılan bu bildirim üzerine tapu kütüğünün beyanlar hanesine satışa konu olan konut veya iş yerinin bir yıl içinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 48. maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda bir şerh konulur. Burada görüldüğü gibi, istisna kapsamındaki bir gayrimenkulün tapuya tescilden itibaren bir yıl geçmeden elden çıkarılması halinde bir gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür. Gecikme faizi oranı 6183 sayılı Kanunun 48. maddesinde belirtilen tecil faiz oranına göre belirlenecektir.*²⁴ Bilindiği gibi tecil faizi ile gecikme faizlerinin uygulanma şartları ve oranları değişiklik göstermektedir. İstisna ile ilgili bir yıllık süreye uyulmadan gayrimenkullerle ilgili gecikme faizi oranının tespitinde, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen oranların göz önünde tutulması, gecikme faizinin alınması amacına daha uygun düşecektir.

İstisna kapsamındaki gayrimenkulün bir yıl süre geçmeden satılması halinde istisna nedeniyle alınamayan vergi ve bununla ilgili gecikme faizi elden çıkaran tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi gerekir. Vergi ve varsa gecikme faizi alınmadan ilgili tapu müdürlükleri devir işlemini gerçekleştirmemesi gerekir.

Yukarıda ifade edildiği gibi, KDV istisnasının uygulanabilmesi için gayrimenkulün devri ile ilgili öngörülen süre bir yıldır. Bu süre KDVK'nın (13/i) maddesinin getiriliş amacına (ülkenin döviz rezervlerinin artırılmasına)

²² Gelir İdaresi Başkanlığının 18.08.2015 tarih ve 75349 sayılı Özelgesi.

²³ 12 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

²⁴ 12 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.

istenilen katkıyı sağlamayabilir. Bu istisnadan faydalanan alıcılar bir yıllık süre geçtikten sonra gayrimenkulü satıp bedelini (döviz olarak) yurt dışına çıkarabilirler. Bundan dolayı 3065 sayılı KDVK'nın 13/i maddesinde öngörülen sürenin iki yıl şeklinde düzenlenmesinde fayda vardır. Bu maddede yapılacak değişikle, KDVK'nın 17/c-r maddesinde öngörülen istisnalarla uyum sağlanmış olacaktır.

III. KONUT VEYA İŞ YERİ İSTİSNASININ KOŞULLARINA UYULMAMASININ SONUÇLARI

KDVK'nın 13. maddesinin i. fıkrasında öngörülen koşullara uyulmadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. Bilindiği gibi müteselsil sorumluluk; birden çok kimsenin bir zararın tazmininden müteselsil (zincirleme) olarak sorumlu olmalarıdır. Bu durumda alacaklı, herhangi bir borçluya karşı talepte bulunarak borcun ödenmesini isteyebilir²⁵. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk ödenmesi gereken vergilerin ödenmemesi amacını güden tertipleri önlemeyi amaçlamaktadır²⁶.

KDVK'nın (13/i) maddesinin öngördüğü istisna koşullarına uyulmaması halinde, alım satıma taraf olanlar yani alıcı ve satıcılar verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve konuyla ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınmıştır (VUK m 11/5).

Konut veya iş yeri istinasına ilişkin bedelin en az yarısının satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, geri kalan kısmında en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziya cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Burada görüldüğü gibi, vergi idaresi alıcı ve satıcıdan herhangi birine başvurarak alacağını tahsil etme imkânına sahip olduğu için müteselsil sorumluluk söz konusudur. Hemen belirtelim ki, KDVK'nın 13/i maddesine eklenen konut veya iş yeri istisnasını Meclise getiren tasarı metninde verginin ödenmesinden yalnızca alıcı sorumlu tutulmuştur.²⁷ Başka bir deyişle, tasarı metninde

²⁵ YILMAZ, a.g.e, s.494.

²⁶ KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen, KAŞIKÇI Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Yayınları Dizisi, Filiz Kitabevi, Kasım 2019, s.127 vd.

²⁷ Şu kadar ki bentle öngörülen, şartların gerçekleşmemesi halinde zamanında alınmayan vergi, ceza ve gecikme faizi yabancı uyruklu gerçek kişi ile kanuni ve İş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlardan tahsil edilir (Tasarı metni madde 4 <http://mevzut.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri>).

müteselsil sorumluluk öngörülmemiştir. Tasarı Meclis Genel Kurulunda görüşülürken alıcı yanında satıcı da vergiden sorumlu tutulmuş böylece sorumluluğun kapsamı genişletilmiş ve ilgili sorumluluk şekli müteselsil sorumluluğa dönüştürülmüştür.

IV. KONUT VE İŞ YERİ İSTİSNASININ BEYANI VE KDV İADESİ

3065 sayılı KDVK'nın 13/i maddesi kapsamında yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesi ile satıcı tarafından beyan edilir. Bu satışın teslim ve hizmet tutarı sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam katma değer vergisi tutarı yazılır. KDV iade talebinde bulunmak isteyen mükellefler yüklenilen KDV sütununa sıfır yazmaları gerekir.

KDVK'nın istisna edilmiş işlemlerde indirim başlıklı 32. maddesi kapsamında, KDVK'nın 13/i maddesi de yer almaktadır. İlgili maddeye göre; istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Şayet vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumunda indirilemeyen KDV, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade edilir. Ancak hemen ifade edelim ki, ilgili Bakanlık KDV'ni iadesini hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve özel 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 işletmelerden temin ettikleri hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlandırabilir.²⁸

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 23 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde²⁹ ifade edildiği gibi, diğer KDV istisnaları yanında konut ve iş yeri istisnasından yararlanacak mükelleflerin istisnaya tabi işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar ilgili dönem beyannamelerinde istisnaya ilişkin yüklenilen KDV sütununu doldurmaları ve en geç bu süre içinde standart iade talep dilekçesiyle birlikte ve ilgili belgelerle (teminatla talep edilen iadeleri dahil) vergi dairelerine başvurmaları gerekir.

²⁸ KDVK m. 32.

²⁹ 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ RG'nin 15.02.2019 tarih ve 30687 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

V. KONUT VEYA İŞ YERİ TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASININ ANAYASAL İLKELER OLAN MALİ GÜÇ VE EŞİTLİK İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

6824 sayılı Kanununun 7. maddesi ile 3065 sayılı KDVK'nın (13/i) maddesinin 1. fıkrasına eklenen konut ve iş yeri istisnası anayasal ilkeler açısından, özellikle mali güç ve eşitlik ilkeleri açısından eleştiriye tabi tutulmaktadır.

Eleştirinin kaynağı ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları ile Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimî temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumların döviz karşılığında yapacakları konut ve iş yeri alımları ile ilgili ilk teslimlerde KDV'nin ödenmemesi oluşturmaktadır. Başka bir deyişle, konut veya iş yeri işlemlerinin döviz karşılığında gerçekleştirilmiş olması adı geçen istisnanın uygulanmasına haklılık oluşturamayabileceği ve vergilendirmede ayrıcalık yaratmaması gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıda ifade edildiği gibi, ilgili istisna mali güç ve vergi eşitlik ilkesi açısından da eleştirilmektedir. Mali güç ve eşitlik ilkeleri Anayasanın 73. maddesi ile 10. maddelerinde ifadesini bulmaktadır. Vergi Ödevi başlıklı Anayasanın 73. maddesi uyarınca, *“herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür”*. Buna göre verginin genel olması, mali güce göre ve kamu giderlerini finanse etmek için alınması gerekir.

Mali güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Başka bir deyişle, mali güç, vergi ödeyebilme gücüdür. Özel kişilerde, mali güç iktisadi güçle eşdeğer bir anlam taşır. Anayasanın 73. maddesinde ifadesi bulunan mali güç çeşitli olgulara göre ölçülür. Bu olguların başlıcaları gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır. Belirli bir toplum kesimine veya meslek kesimine dahil olmaya göre takdir edilmez.³⁰

Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Bu ilke yatay adalet ve dikey adalet ayrımı biçiminde de incelenir. Yatay adalet vergilendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet ise benzer durumda olmayan farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde değişik işlem yapılmasını gerektirir.³¹ Başka bir deyişle, eşitlik yasa önünde eşitlik olup herkesin aynı

³⁰ KANETİ, EKMEKÇİ, GÜNEŞ, KAŞKÇI, a.g.e, s.50-51.

³¹ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku Ankara, Turhan Kitapevi, 2017, s.43

hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik her yönüyle aynı durumda olanlar arasında söz konusudur. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanların eşitsizliği, eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmez. Bir Anayasa Mahkemesi Kararında da³² ifade edildiği gibi, “*vergilendirmede eşitlik ilkesi aynı ya da benzer durumda olmayan kişilerin farklı yöntem ve oranda vergilendirilmesine engel olmadığı gibi farklı nitelikteki gelirlerin farklı vergi sistemine tabi tutulması vergi adaletinin sağlanması yönünde de geçerlidir*”.

KDVK'nın (13/i) maddesi ile konutlara veya iş yerlerine tanınan istisna yukarıdaki belirtilen verginin mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi ilgili kuralı Anayasaya aykırı bulmamıştır. Mahkeme karar³³ gerekçesini şuna dayandırmıştır; “*Dava konusu olayda eşitlik yönünden ayırım yapılarak hukuksal açıdan aynı durumda mükellefler arasında farklılık yaratıldığı ileri sürülmekte ise de kuralın asıl muhatabı konut ya da iş yerini devreden mükellefler değil, konut yada işyerlerinin alıcıları yani nihai tüketicilerdir. Bu kapsamda KDV istisnasından yararlanması öngörülen Türkiye’de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kural kapsamı dışında kalan Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarında eşitlik ilkesiyle çelişen bir yön bulunmamaktadır*”.

Anayasa Mahkemesi'nin yukarıda bahsedilen kararının, vergi hukukunda uygulama alanı bulunan bir kısım anayasal ilkelere özellikle mali güç ve eşitlik ilkelerine uygun olmadığını değerlendirmekteyiz.

Bilindiği gibi mali güç, gelir, servet, zenginleşme ve harcama gibi çeşitli olgulara göre ölçülmektedir. Mükellef türü mali gücün ölçülmesinde bir ölçüt olarak kullanılmamaktadır. Vergi Ödevi başlıklı Anayasanın 73. maddesine göre de vergilendirmede temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesidir. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin Türkiye’de yerleşik olup olmamasına göre değil harcama güçlerinin durumuna göre yapılması gerekir. Vergilendirmede verginin konusu kadar matrahına getirilen konut ve iş yerindeki KDV konut istisnası da vergilendirmenin adaletli dengeli ve mali gücüne göre alınması ilkesini doğrudan etkileme gücüne sahip bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin konut ve iş yeri istisnasının Anayasaya aykırı olmadığı ile ilgili verdiği karar, daha önce vermiş olduğu kararla da çelişmektedir.

³² AYMK, E. 96/73. AYMK., K.1998/41, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1998/K1998-41.HTM>

³³ Anayasa Mahkemesinin 28.02.2018 tarih ve E: 2017/117, K: 2018/28 sayılı kararı, 04.04.2018, tarih ve 30381 sayılı RG’ de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin E. 06/119 sayılı Kararında³⁴ “Anayasanın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken gelir unsuru yönünden mali güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasayla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasanın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir” şeklinde bir karar vermiştir.

Daha öncede ifade edildiği gibi, mali gücün ölçülmesinde gelir yanında harcamalar da bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Buna göre vergilendirmeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle harcamalardaki büyüklük ölçüsüne göre yapılmalıdır. Harcamanın niteliğinde de farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz.

Harcama unsuru yönünde eşit olan Türkiye’de mukim olanlarla olmayanlar arasında ikinciler lehine konut veya iş yeri istisnasının tanınması, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların farklı vergilendirilmesini öngören mali güç ve vergide eşitlik ilkelerine uygun düşmemektedir.

Ayrıca Kanunen Türkiye’de mukim olduğu halde çeşitli şekillerde (eğitim ve sağlık amacıyla altı aydan uzun süreli oturma izni almış olanlar, yurt dışında belli bir değer üzerindeki mülkleri satın alarak, yatırımcı sıfatıyla süreli veya uzun süreli oturma müsaadesi almış olanlar gibi) elde edilmiş olabilecek yurt dışındaki oturma ve çalışma iznine bağlı olarak en az altı ay kalan vatandaş, yine Türkiye’de ikametgâhı olan ancak yurt dışında oturma ve çalışma iznine sahip olmayan Türk vatandaşının ödeyeceği KDV’yi istisna oranında ödemeyecektir. Dolayısıyla bu iki grup arasında konut veya iş yeri satın alınmasında KDV istisnası kadar bir iktisadi fark doğacaktır. Başka bir deyişle, ülkemizde ikametgâhı olup yurt dışında çalışma ve oturma iznine bağlı olarak altı aydan fazla yaşayan kişilerle, yurt dışında bu izne sahip olmayanlar arasında konut veya iş yeri alımındaki KDV istisnasından yararlanma açısından ilk grup lehine açık bir fark söz konusudur. Bu da Anayasanın 10. maddesinde ifadesini bulan eşitlik ilkesine uygun düşmemektedir.

İkametgâhı Türkiye’de olup da yurt dışında çeşitli nedenlerle altı aydan fazla oturma müsaadesi almış vatandaşlar Türkiye’de konut veya iş yeri almaları durumunda bunun için gereken döviz Türkiye’den çıkarıp tekrar yurt içine getirme ihtimalleri vardır. Bu yola başvurulması, istisnanın getiriliş amacına ters düşecektir. Yapılacak yasal bir düzenlemeyle yurt dışına çıkartılıp

³⁴ Anayasa Mahkemesinin 15.10.2009 tarih ve E: 2006/119, K:2009/145 sayılı kararı RG’nin 08.01.2010 tarih ve 27450 sayısında yayımlanmıştır.

tekrar yurt içine getirilecek dövizle satın alınan konut ve işyerlerinde KDV istisnasının geçerli olmayacağı ile ilgili bir hüküm konulmalıdır.

SONUÇ

6824 sayılı Kanunun 7. maddesi ile KDVK'nın (13/i) maddesine konut ve iş yerleri ile ilgili KDV istisnasını getiren düzenleme eklenmiştir. İlgili düzenlemeye göre ;Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 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 iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyası cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)” hükmünü içermektedir.

Ancak yapılan bu yasal düzenleme ile aynı işlemi yapan ve aynı hukuki durumda bulunan mükellefler arasında yalnız mukimlikten ötürü farklılık yaratılarak, birinci grubun vergiye tabi tutulması ikinci grubun ise vergi dışı bırakılması vergide eşitlik ilkesi ve verginin mali güce göre alınması ilkelerine uygun düşmemektedir. Anayasanın öngördüğü eşitlik ilkesine göre, aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumların ayrı kurallara bağlı tutulması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, kişisel durumları ve nitelikleri özdeş olanlar arasında, konulan kurallarla değişik uygulamaların yapılmaması gerekmektedir. İster yerli ister yabancı olsun, Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları olsun veya yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlar olsun söz konusu kişilerin kendilerine Türkiye'de yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde katma değer vergisi uygulaması açısından aynı hukuksal durumda oldukları açıktır. Aynı hukuksal durumda olanlara ise aynı kuralların uygulanması gerekir. Farklı bir uygulama Anayasanın 10. maddesinde ifadesi bulunan eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.

Vergi hukukunda uygulama alanı bulunan ilkelerden birisinde mali güce göre vergilendirilmez. Malî güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler³⁵. Döviz karşılığı yapılan konut ve işyeri teslimlerde dar mükellefler ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları lehine bir düzenleme yapılması Anayasa'nın 73. maddesinde de yer verilen 'malî gücüne göre' vergilendirme ilkesini zedelemektedir. Başka bir deyişle, harcamanın niteliğinde bir farklılık yok ise mukimlik farklı vergi ödemenin nedeni olmaması gerekir.

KAYNAKÇA

CANDAN Turgut, Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlara Danıştay'ın Yaklaşımı, <http://turgutcandan.com/2015/11/04/katma-değer-vergisi-ile-ilgili-sorunlara-danistayin-yaklasimi/>,08.02.2019.

EKMEKÇİ Esra, Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük, İstanbul, Kazancı Yayınları,(1994).

EREGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, Ankara, Turhan Kitapevi, 1987.

KANETİ Selim, **EKMEKÇİ** Esra, **GÜNEŞ** Gülsen, **KAŞIKÇI** Mahmut, Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Yayınları Dizisi, Filiz Kitabevi, Kasım 2019,

KIZILOĞLU Şükrü, Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

ÖNCEL Mualla, **KUMRULU** Ahmet, **ÇAĞAN** Nami, Vergi Hukuku Ankara, Turhan Kitapevi, 2017.

ÜREL Gürol, Katma Değer Vergisi Açısından Konut Teslimlerinin Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2011, Sayı 9. http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=205.

YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları,2017.

³⁵ AYMK, E. 96/73. AYMK., K.1998/41, <http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1998/K1998-41.HTM>

