



Türkiye’de Arsa Karşılığı İnşaat İşlerindeki Katma Değer Vergisinin Belediyeler Yönünden Değerlendirilmesi



Çağrı Alihan Çelik¹

Araştırma Makalesi

Makale Geçmişi

Başvuru Tarihi: 16.04.2025

Kabul Tarihi: 30.10.2025

Research Article

Article History

Date of Application: 16.04.2025

Acceptance Date: 30.10.2025

Öz

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi, arsa payını yükleniciye devretmeyi taahhüt eder. Yüklenici de bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmektedir. Söz konusu devir ve teslimler katma değer vergisine (KDV) tabidir. Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) taşınmaz teslimi açısından bir dizi değişiklik geçirmiştir. Bu değişikliklerden biri de belediyelerin taşınmaz teslimleridir. Değişiklikle, belediyelerin, arsa karşılığı inşaat işleri de dahil olmak üzere, taşınmaz teslimleri KDV’den istisna tutulmuştur. Bu da piyasa rekabeti açısından tartışmalara yol açmıştır. Piyasa rekabeti, tüketici için faydalı, üretici ile sağlıklı ve doğru bir ekonomik büyüme için önemli bir unsurdur. Kamuya sağlanan bazı vergisel avantajlar ile rekabetin bozulması piyasayı ve sujeleri olumsuz etkileyecektir. İlgili istisna, bazı ülkelerde, rekabete olumsuz etki etmemesi koşuluyla uygulanmaktadır. Ülkemizde de bu şekilde uygulanmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda çalışma ile incelenen husus, belediyelerin taşınmaz teslimlerine getirilen KDV istisnasının piyasa rekabeti açısından doğurduğu olumsuz sonuçlardır. Çalışma ile olumsuz sonuçların engellenmesi için birtakım öneriler sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Vergi İstisnası, Belediyeler, Rekabet

Jel Kodları: K33, K34, H83

Evaluation of Value Added Tax on Construction Works For Land from the Perspective of Municipalities in Türkiye

Abstract

In construction works for land, the land owner undertakes to transfer the land share to the contractor. The contractor also undertakes to deliver the independent sections to the land owner. These transfers and deliveries are subject to value added tax (VAT). On the other hand, the Value Added Tax Law No. 3065 has undergone a series of amendments in terms of the delivery of immovable property. One of these amendments is the immovable property deliveries of municipalities. The amendment exempts the immovable property deliveries (including construction works for land) of municipalities from VAT. This has led to discussions in terms of market competition. Market competition is beneficial for the consumer and important for the producer and for a healthy and proper economic growth. Distorting competition with some tax advantages provided to the public will negatively affect the market and the subjects. Similar exemptions are applied in some countries, provided that they do not have a negative impact on competition. It is thought that it would be appropriate to apply them in this way in Türkiye as well. In this context, the issue examined in this study is the negative consequences of the VAT exemption brought to the immovable property deliveries of municipalities in terms of market competition. The study offers some suggestions to prevent these negative consequences.

¹ Maliye ve Vergi Uygulamaları Doktora Programı Öğrencisi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, calihancelik@yandex.com <https://orcid.org/0009-0001-9615-1553>

Keywords: Value Added Tax, Construction Works For Land, Tax Exemption, Municipalities, Competition

Jel Codes: K33, K34, H83

1. Giriş

Arsa karşılığı inşaat işleri, arsa sahibinin yükleniciye (müteahhide) arsa payı devretme borcu altına girdiği, yüklenicinin de ilgili arsaya inşa ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine temlik veya bağımsız bölümlerin satışından gelen hasılatı pay verme gibi taahhütlerde bulunduğu hukuki ilişki olarak ifade edilebilir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde, diğer hukuki işlemlerde olduğu gibi, arsa sahibi ve yükleniciler için bazı vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bunlardan biri de KDV yükümlülüğüdür ve söz konusu yükümlülük iki aşamada gündeme gelmektedir. Bu aşamalar yükleniciye arsa payının devri ve yüklenici tarafından arsa sahibine yapılan konut ve iş yeri teslimleridir. Arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olup olmadığı ve arsa payı teslimi ile konut veya iş yeri teslimlerinin KDV açısından teslim sayılıp sayılmayacağı ve bunlara bağlı olarak KDV'nin doğup doğmayacağı hususlarına ilişkin, yakın zamana kadar, herhangi bir kanun hükmü bulunmadığından uygulamada ve yargı kararlarında görüş ayrılıkları vuku bulmuştur. Fakat son düzenlemeler ile bu hususlar açıklığa kavuşturulmuştur. 7104 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile KDVK'de yapılan değişiklikle; *“bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılacağı”* hükmü getirilmiştir. Yani arsa payı tesliminin KDVK açısından bir teslim, konut veya iş yeri teslimlerinin de KDVK açısından ayrı bir teslim sayılacağı düzenlenmiştir. Arsa karşılığı inşaat işlerinin uygulamada çok yaygın olması ve yüklenici ile arsa sahibi için ekonomik açıdan işlevsel olması bu ilişkinin vergisel yönünün incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işleri özel sektörün yanında kamu kesimince de gerçekleştirilmektedir. Bu işlerin gerçekleşmesi neticesinde KDVK'de yer alan şartların oluşması durumunda kamu kesiminde yer alan tüzel kişi ve resmi kurumlar için de KDV yükümlülüğü doğabilmektedir. Bunun yanında, belirli kamu tüzel kişileri için birtakım özel istisna hükümleri mevcuttur. Bu istisnalardan biri, belediyelerin yapmış olduğu taşınmaz teslimlerine ilişkin istisnadır.

Vergi muafiyetleri ve istisnaları ile getirilen bazı vergisel avantajlar belediyelerin de yer aldığı kamu kesimi için kamu hizmetlerinin sunulması ile gelir elde edilmesinde esneklik ve etkinlik sağlasa da piyasa rekabetini bozucu etki oluşturabilmektedir. Anılan istisnanın da piyasa rekabetini bozacağına yönelik eleştiriler getirilmiştir.

Piyasa rekabeti, etkin ve verimli bir piyasa yapısına, sosyal adalete, refaha ve doğru kurgulanmış bir ekonomik büyümeye-kalkınmaya hizmet eder. Tüketici refahını ve sunulan mal ve hizmetlerden sağlanan faydayı arttırmak için önemli bir araçtır. Özel sektör aktörleriyle benzer mal ve hizmet sunan belediyeler lehine vergisel istisna getirilmesi, diğer bir anlatımla piyasa aktörlerinin tümü için eşit mali yükümlülüklerin olmaması suretiyle bozulmasının bazı olumsuz sonuçlara yol açacağı ifade edilebilir. Arsa karşılığı inşaat işlerinin vergisel yönünün incelenmesi ve bunun belediyeler açısından değerlendirilmesi neticesinde, istisnanın meydana getirebileceği olumsuz sonuçların engellenmesi veya etkilerinin en aza indirilmesi için çözüm üretilmesi önemli görünmektedir.

Bu bağlamda aşağıda, genel olarak arsa karşılığı inşaat işleri, KDV açısından incelenecektir. Arsa karşılığı inşaat işleri ve KDV ile ilgili teorik-tanımlayıcı birtakım açıklamalara yer verilecektir. Ardından arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV'yi doğuran olay olan teslim ve teslimin

gerçekleştiği an, taşınmaz teslimi ve arsa payı teslimi olarak farklı başlıklar altında, vergi mevzuatı ve yargı içtihatları çerçevesinde açıklanacaktır. Bu anlatımlardan sonra, arsa karşılığı inşaat işlerindeki KDV uygulamaları belediyeler özelinde değerlendirilecektir. Belediyelerin taşınmaz teslimlerine ilişkin KDV istisnası ve bu istisnanın piyasa rekabeti açısından getirdikleri incelenecektir. İstisnanın taşınmaz piyasasına ilişkin olası rekabeti bozucu etkisi üzerinde durulacak, piyasa rekabetinin bozulmasının önüne geçilmesine yönelik yabancı ülke uygulamalarına odaklanılacaktır. Son olarak belediyelerin gerçekleştirdiği arsa karşılığı inşaat işlerinde uygulanacak KDV istisnasının piyasa rekabetini bozucu etkisinin engellenebilmesi için birtakım çözüm önerileri getirilecektir.

2. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hukuki Niteliği

Çalışmanın esas konusuna geçmeden önce, arsa karşılığı inşaat işleri ve bunun hukuki niteliğiyle ilgili kısa bir bilgilendirme yapılması gerekmektedir. Arsa sahipleri mülkiyetlerindeki arsa paylarının satışının yanında, payların bir kısmını başkalarına devrederek bunun karşılığında, menfaat elde etmeyi amaçlamaktadırlar. Bunun için de arsaları, arsaya konut veya iş yeri gibi yapılar inşa edecek yüklenicilere teslim ederler. Yükleniciler de inşaatların tamamlanmasından sonra, arsa payı karşılığında, inşaatların satışından elde edilen gelirin bir kısmını ya da direkt inşa edilenlerin bir kısmının mülkiyetini arsa sahibine verirler. Bu uygulamalar, içinde çeşitli sözleşme tiplerine ait edimleri barındırır ve hukuki açıdan farklı şekillerde tezahür eder. Arsa sahipleri ile yükleniciler arasında; kat karşılığı inşaat sözleşmesi ve hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi gibi birçok sözleşme akdedilebilmektedir. Uygulamada sıklıkla kat karşılığı inşaat ve hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmelerine rastlanmaktadır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsa payını, üzerinde inşaat yapacak yükleniciye devrini üstlendiği, yüklenicinin de yapılan inşaatın bir kısmının arsa sahibine devrini taahhüt ettiği sözleşmedir. Tam iki tarafa borç yükleyen bu sözleşme; isimsiz, kendine özgü ve çifte tipli, yani bir tarafın bir isimli sözleşmenin edimini, diğer tarafın ise başka bir isimli sözleşmenin edimini ifa etmeyi taahhüt ettiği bir sözleşmedir. Sözleşme, aynı zamanda taşınmaz satış vaadi de içerdiğinden ve şekle tabi bir sözleşme niteliğinde olduğundan, sözleşmenin noter huzurunda düzenlenme şeklinde yapılması gerekmektedir. Bu sözleşmenin sonuçlarının hayata geçirilebilmesi için aynı zamanda arsa sahibi ile yüklenici arasında vekalet ilişkisinin de kurulması gerekmektedir. Uygulamada arsa sahibi, arsaya yapılacak inşaatla ilgili resmi makamlardan izin ve ruhsat alınması veya gerekli harçların ödenmesi gibi işlerde kullanılmak üzere, yükleniciye vekalet vermektedir. Yükleniciden de bu vekalet neticesinde, vekaletin kapsadığı iş ve işlemleri, sadakat ve özenle yerine getirmesi beklenmektedir². Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin farklı çeşitleri bulunmaktadır. Bazılarında arsa sahibi, arsa payını veya arsanın tamamını inşaat başlamadan evvel yükleniciye devretmekte bazılarında inşaat belli bir aşamada iken devir gerçekleşmekte, bazılarında ise inşaat bittikten sonra devir gerçekleşmektedir. Son sayılanda, arsa sahibi, yüklenici ile aralarındaki sözleşme hükümlerine göre tüm inşaatlar bittikten sonra, arsa payının devri noktasında taahhütte bulunmaktadır.

Hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmeleri ise, Danıştay'ın bir kararında³ ifade edildiği üzere, iki tarafa borç yükleyen bir hukuki ilişkidir. Taraflarını yüklenici ve arsa sahipleri oluşturur. Arsa

² Şahan, G., ve Kumlu, A. (2023). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Yüklenicinin Vekaleti Kötüye Kullanması. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 31(1), 177–191, s.180.

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E: 2023/784, K: 2024/865 ve 02/10/2024 tarihli kararı.

sahibinin yükümlülüğü, yükleniciye inşaat yapması için gayrimenkulün devredilmesidir. Yüklenici ise inşaat sonrası elde edilen bağımsız bölümlerin satılması neticesinde, elde edilen hasılatın bir kısmını arsa sahibiyle paylaşmaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin aksine, arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi değil, bunların satışından elde edilen hasılatın pay verilmesi söz konusudur.

Yukarıda arsa karşılığı inşaat işleri, Türk hukuku açısından teorik ve yargısal anlayış çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır. Arsa karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumu ve bu işlerdeki KDV uygulaması çalışmanın ana konusunu teşkil ettiğinden, aşağıda kısaca KDV için teorik açıklamalarda bulunulacak, Ülkemizdeki uygulaması hakkında bilgi verilecektir.

3. Katma Değer Vergisi

KDV, mal ve hizmetin üretiminden nihai tüketiciye ulaşması anına kadar meydana gelen aşamalarındaki harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Harcamalarda bulunanlar verginin fiili yüklenicisi durumundadır. Bu sebeple mükellef için mali bir yük meydana getirmemektedir. Çünkü vergi mükellefi ödeyecek/ödemiş olduğu vergiyi nihai tüketiciye yansıtmakta veya indirim müessesinden yararlanmaktadır. KDV'nin bu avantajı kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesi ve vergi kaçakçılığının da engellenmesi noktasında da işlevseldir. Çünkü mükellefler KDV sisteminden bu şekilde yararlanmak için fatura ve belgeleri eksiksiz düzenleyip saklamalı, üretim sırasında yapmış oldukları satın alımlar için usulünce düzenlenmiş satış belgelerini tedarik etmelidirler. Vergi idaresi de bu belgeleri ve kayıtları kontrol ederek işlemlerin ve beyanların doğruluğunu tespit edecektir. Bu bağlamda KDV sistemi, diğer perakende satış vergilerine nispeten, üretim süreci boyunca vergisel ödevlerin yerine getirilmesini teşvik ederek, vergi idaresinin yapacağı incelemelere olumlu etki etmektedir⁴.

Ülkemizde KDV, 1985 yılında uygulamaya konmuştur. KDV'nin ülkemizdeki tarihi gelişimi ve bu verginin özellikleri Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda⁵ özetle şu şekilde açıklanmaktadır: *"Harcamaların vergilendirilmesi genellikle mal ve hizmetlerin alım-satımına yönelik olup, bu tür vergiler "muamele vergileri" olarak adlandırılmaktadır. Muamele vergilerinin tarihi oldukça eskiye dayansa da Birinci Dünya Savaşıyla birlikte önemi artmıştır. Ülkemizde ise muamele vergileri, 1926 yılında uygulanan Umumi İstihlak Vergisi ve Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanun'ları ile hayata geçirilmiştir. Muamele yani harcama vergilerinin türleri şu şekilde ifade edilebilir; özel harcama vergileri (belirli ürünlerden alınan vergiler), genel harcama vergileri (tüm mal çeşitlerini kapsayan ve herhangi bir aşamada veya her aşamada uygulanan vergiler), tek safhalı harcama vergileri (malın üretimi safhasında, toptancı safhasında ya da perakende satışı safhasında uygulanan vergiler) ve KDV. KDV, muamele vergilerinin en gelişmiş ve modern halidir. KDV sisteminde üretim, dağıtım ve hizmet sektörlerinde her safhada vergi oluşmaktadır. Fakat indirim mekanizması sayesinde yalnızca ilgili safhada eklenen değer vergilendirilmesi söz konusudur. Diğer vergi türlerinin aksine her safhada fakat eklenen değer*

⁴ Gerard, F., & Naritomi, J. (2018). Value Added Tax in developing countries: Lessons from recent research. *IGC Growth Brief Series*, 15, p.2.

⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu için bkzn.: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

ölçüsünde vergilendirilme sayesinde vergi oranlarının yüksek olmasına gerek kalmamaktadır. KDV indirim mekanizması onu diğer muamele vergileri ve tek safhalı satış vergilerine nispeten, daha verimli, etkin ve adil kılmaktadır". Raporda ayrıca, KDV'nin; ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonla mücadele, kaynak dağılımının optimize edilmesi, ihtisaslaşmanın teşviki, fiyatların genel seviyesinin kontrolü, vergide adaletin sağlanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi hususlar için işlevsel olduğu ifade edilmiştir.

KDV'nin konusu KDVK'nin 1. maddesinde sayılan işlemlerin Türkiye'de gerçekleştirilmesidir. Buna göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve maddede yer alan diğer faaliyetlerden doğan "teslim ve hizmetler" verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda, mal ve hizmet teslimi yokken yapılan ödemeler (tazminat-cayma payı vb. gibi) üzerinden KDV hesaplanmayacağı ifade edilebilir. KDV'nin mükellefi KDVK'nin 8. maddesinde "mal teslimi ve hizmet ifası" hallerinde bu işleri yapanlar olarak belirlenmiştir. Bu durumda arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa payı teslimini yapan arsa payı sahibi bu tesliminden dolayı, konut veya iş yeri teslimini yapan yüklenici de bu tesliminden dolayı KDV'nin mükellefi konumundadır.

Çalışmanın konusunu arsa payı veya bağımsız bölüm (taşınmaz) teslimi oluşturmaktadır. Zira arsa karşılığı inşaat işlerinde karşılıklı teslim edilenler arsa payı ve taşınmazdır. Bunların yukarıda ifade edilen faaliyetler çerçevesinde teslim edilmesi, kural olarak, "mal teslimi" şeklinde KDV'nin konusuna girmektedir. Bu sebeple aşağıda KDV'nin konusu ve KDV'yi doğuran olay açısından "mal teslimi" hususu üzerinde durulacaktır.

4. Katma Değer Vergisini Doğuran Olay: Mal Teslimi

Yukarıda açıklandığı üzere mal teslimi verginin konusudur. Vergiyi doğuran olay ise teslimin gerçekleşmesidir. Bu açıdan bakıldığında teslimden ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir. KDVK'nin 2. maddesinin 1. fıkrasında teslim; mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, malı alacak kişiye veya bu kişi adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Devamında ise alıcı veya onun adına hareket eden tarafından gösterilen yer veya kişiye malın tevdiinin de teslim sayılacağı, alıcı veya onun adına hareket edene gönderilen mallarda, nakliyenin başlatılması veya nakliyeciyen ya da sürücüye tevdiinin teslim olacağı düzenlenmiştir. 2. fıkra da mal üzerindeki tasarruf hakkının birden fazla kişi tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle ve malın el değiştirmeden direkt olarak en son kişiye devredilmesi durumunda, aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim olacağı hüküm altına alınmıştır. 5. fıkra da ise trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu ve bu kanun açısından arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, müteahhidin de buna karşılık konut ve iş yeri teslimi yapmış sayılacağı düzenlenmiştir. KDVK'nin 10. maddesinde ise vergiyi doğuran olayın malın teslimi anında meydana geldiği hüküm altına alınmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa payı ve konut veya iş yeri teslimi söz konusu olduğundan, arsa payının teslimiyle arsa sahibi için (şartların varlığı durumunda), konut veya iş yerinin teslimiyle de yüklenici için, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Taşınmaz satışına ilişkin tipik bir satış sözleşmesine nazaran arsa karşılığı inşaat işleri daha karmaşık bir hukuki ilişki barındırmaktadır. Ayrıca taşınmaz yapım işi uzun bir süreçte gerçekleştiğinden çok farklı şekilde ve zamanlarda gerçekleşen birden fazla teslim oluşmaktadır. Bu sebeple, çalışma

açısından birinin belediye olacağı, yüklenici ve arsa sahibi için teslim ve vergiyi doğuran olayın ne olduğu ve ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı mevzuat, uygulama ve yargısal içtihatlar bağlamında ayrı ayrı değerlendirilmeli ve belirlenmelidir. Aşağıda bu iki teslimden ne anlaşılması gerektiği ve teslimin “arsa karşılığı inşaat işleri” açısından ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı incelenecektir.

5. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Teslim

Arsa karşılığı inşaat işlerinde teslim edilenler; konut ve iş yeri gibi bağımsız bölümler ile arsa payı veya arsanın tamamıdır. Bu açıdan konut-iş yeri ya da arsa payı tesliminden ne anlaşılması gerektiği önemli bir husustur. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun (TMK) 704. maddesinde, arazi, tapu kütüğüne ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin taşınmaz (gayrimenkul) mülkiyetinin konusunu oluşturduğu hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda arsa payı, konut ve iş yeri gibi taşınmazlar, taşınmaz mülkiyetinin konusuna girmektedir. Taşınmazların iktisabı TMK’nin 705. maddesi uyarınca, tapuya tescille gerçekleşmektedir. Bu manada teslim tarihi olarak tapuya tescil tarihinin esas alınacağı ve KDV’yi doğuran olayın bu tarihte gerçekleşeceği söylenebilir. Fakat çoğu halde vergiyi doğuran olay olan teslim, çok daha önceki bir tarihte gerçekleşmiş olmaktadır. Aşağıda, bu haller özelinde, konut ve iş yeri teslimi ile arsa payı açısından teslimin ne zaman gerçekleştiği ayrı ayrı incelenecektir.

5.1. Konut ve İş yeri Teslimleri

Konut ve iş yeri için mülkiyetin kazanılması, kural olarak, tapu kütüğüne tescille gerçekleşmektedir. Bu açıdan tapu kütüğündeki tescil anının konut ve iş yeri için teslimin gerçekleştiği an olduğu ifade edilebilir. Fakat yukarıda ifade edildiği üzere tescilden daha önce teslimin gerçekleştiğinin kabulünü gerektirecek bazı durumlar bulunmaktadır. Bunlardan biri fiilen kullanıma bırakma durumudur.

Konut ve iş yeri teslimlerinde, bunların fiili kullanıma bırakılması durumu, tapuya tescilden önce gerçekleşmişse teslim ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın bu tarihte gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir⁶. Yani sözleşme şartlarına göre konut/iş yeri inşası yapılmış ve alıcının, örneğin arsa payı sahibinin, kullanımına tahsis edilmişse teslim gerçekleşmiş olacaktır. Teslimle beraber vergiyi doğuran olay da gerçekleşmiş olacaktır. Satış sözleşmesi çok daha önce akdedilmiş olsa, hatta satış bedeli satıcıya (yükleniciye) teslimden çok daha önce verilmiş olsa dahi KDV, ilgili konut veya iş yerinin inşa edilip tamamlanması ve alıcıya teslim edilmesi ile doğacaktır⁷. Ayrıca teslimlerin gerçekleşmesinden sonra 7 gün içinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumların hiçbirinin gerçekleşmemesine rağmen doğrudan fatura kesilmesinde ise durum farklıdır. KDVK’nin 10. maddesinde ifade edildiği üzere, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilirse, bunların düzenlenmesi anında vergiyi

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muameleler açısından gerçek mahiyetin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergiyi doğuran olay teslim olduğundan, teslimle ilgili hukuki ve fiili işlemlerde gerçek mahiyet esas alınmalıdır. Bu sebeple resmiyette veya görünürde gerçekleşen bir teslimden önce fiilen teslim gerçekleşmişse vergiyi doğuran olay da fiili teslimin gerçekleştiği tarihte gerçekleşmiş olacaktır.

⁷ Ardıç, M., ve Seçer, T. (2015). Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 283-306, s.288.

doğuran olay meydana gelir. Yani fiili kullanıma bırakma şeklinde gerçekleşen teslim anından da önce yüklenici, konut veya iş yeri teslimi için fatura veya benzeri belge düzenlerse KDV doğmuş olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, konut ve iş yeri teslimleri ve vergiyi doğuran olay yukarıda açıklandığı gibi gerçekleşmektedir. Bu hususla ilgili arsa karşılığı inşaat işleri ile topraktan konut ya da iş yeri satışları arasında bir fark bulunmamaktadır. Arsa payı, doğal olarak, yükleniciye çok daha önce verilmiş olsa bile, yüklenicinin arsa sahibine yapacağı teslimlerde vergiyi doğuran olay, yüklenici açısından, konut veya iş yerinin (bağımsız bölümlerin) arsa sahibine teslimi ile gerçekleşmektedir. Teslim fiili kullanıma bırakma anlamına geldiğinden, ilgili konut veya iş yerinin tapuya tescilinden evvel arsa payı sahibinin fiili kullanımına bırakılması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Fiili kullanıma bırakılması durumu birçok şekilde tespit edilebilir. Yapı kullanım izin belgesinin alınması, arsa sahibi ile üçüncü kişiler arasında kira sözleşmesi akdedilmesi, ilgili konut veya iş yeri için elektrik-su aboneliklerinin açtırılması veya yoklama tutanaklarında yer alan fiili kullanıma ilişkin ifadeler, fiili kullanıma bırakılma hususunun tespitinde göz önünde bulundurulabilecektir. Fakat bu sayılanlar bazı durumlarda ilgili yapının fiilen kullanıldığına karine teşkil etmemektedir. İndirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin nakden iadesi talebiyle yapılan başvurunu reddine dair işlemin iptali istenilen bir davada ilk derece mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay, teslim hususunda farklı tespitlerde bulunmuştur. İlk derece mahkemesi yapı kullanma izin belgesi alınmadan inşaatın bitirildiğinden bahsedilemeyeceği ve dolayısıyla teslimin de gerçekleşmemiş olacağı yönünde karar vermiştir. Bölge idare mahkemesi ise kararında, konut teslimlerinin, elektrik aboneliklerinin açtırılması ile gerçekleşmiş sayılacağını, abonelik açtırılmasına rağmen fiili bir tüketim yoksa bunun teslim sayılmayacağını ifade etmiştir. Danıştay ise, konutların teslimiyle ilgili faturaların düzenlenmesi durumunda, daha önce ilgililer tarafından elektrik-su abonelikleri gibi aboneliklerin yapılmasının konutun teslimi açısından karine teşkil etmeyeceğinden teslim anının faturaların düzenlendiği tarih olarak belirlenmesi gerektiğine işaret etmiştir⁸. Gerçekten de çoğu zaman, yukarıda sayılanlar ve sayılanlara benzer durumlar fiili kullanım için karine teşkil edebilir. Fakat bunlardan yalnızca birinin varlığı fiili kullanımın tespiti açısından yeterli olmayabilmektedir. Bu durumda olayın özelliğine göre fiili kullanıma bırakılma durumu net olarak tespit edilemiyorsa, tapuda tescil tarihi teslim tarihi olarak dikkate alınmalıdır. Bunun dışında konut veya iş yeri teslimini yapan yüklenicinin fatura düzenlemesi söz konusu ise bu tarihin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmesi daha isabetli olacaktır.

Bazen inşaatlar henüz tamamlanmadan kat irtifakı kurulabilmektedir. Kat irtifakı, yapı tamamlanmadan evvel, yapının tamamlanmasından sonra geçilecek kat mülkiyetinin kurulması esaslarını önceden sağlama işlevine sahip bir kurum olarak ifade edilebilir⁹. Kat irtifakı kurulduğunda inşaat henüz tamamlanmamış olduğundan teslimin varlığından söz edilemeyecektir. Bazen inşaatlar henüz tamamlanmadan, ihale yoluyla bağımsız bölümlerin satışı söz konusu olabilmektedir. Danıştay, davacı ile belediye arasında imzalanan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi gereğince belediye tarafından, tahsil olunan ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi istemiyle açılan bir davada; ilk derece mahkemesinin özetle; *"...kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca belediyenin payına düşecek bağımsız bölümlerin satışına ilişkin ihale sonucunda davacı ile belediye arasında imzalanan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile teslim veya teslim sayılan hallerden herhangi birinin*

⁸ Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2021/4146, K: 2023/1867 sayılı ve 23/05/2023 tarihli kararı.

⁹ Turanboy, K. N. (1990). Kat İrtifakının Hukuki Mahiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 173-180, s.173.

gerçekleşmediği...” gerekçesiyle davanın kabulüne ilişkin kararını hukuken isabetli bulmuştur¹⁰. Nihayetinde, henüz tamamlanmayan inşaatların “ihale” ile satışında ortada teslim edilen/edilebilecek bir taşınmaz bulunmadığından ihale tarihinde veya ihale sonrası sözleşme imzalanması tarihinde KDV’nin doğduğunu söylemek hukuken uygun olmayacaktır. KDV’nin doğması için inşaatların tamamlanıp en azından fiili olarak teslim edilmesi gerekliliği burada da ifade edilebilir.

Çalışmanın konusunu yüklenicinin arsa sahibine yaptığı konut ve iş yeri teslimleri oluşturduğundan üçüncü kişilere yapılan teslimler için açıklama yapılmasına gerek görülmemiştir. Bunun yanında üçüncü kişilere veya arsa sahibine yapılan teslimlerin “teslim ve vergiyi doğuran olay” açısından kural olarak aynı şekilde değerlendirileceği de ifade edilmelidir. Fakat bu noktada uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir hususa dikkat çekmek gerekir. Bu husus resmi olarak arsa sahibine ait olan taşınmazların, sözleşmeye göre müteahhide ait olması ve gerçekte de müteahhit tarafından satılması durumudur. Bu durumda tapu sicilinde arsa sahibi üzerinde görülen taşınmazlar (konut ve iş yerleri), arsa sahibinin verdiği vekalet ile, yüklenici tarafından 3. kişilere satılmaktadır. Burada KDV yönünden kimin mükellef olacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Sözleşme açısından yükleniciye ait olan evlerin yüklenici tarafından arsa sahibinden alınan vekaletle satılması durumunda ya da doğrudan arsa sahibi tarafından tapuda devir işlemlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, arsa sahibi için herhangi bir vergilendirme yapılmayacağı dolayısıyla şartların varlığı durumunda dahi KDV doğmayacağı, VUK’un 3. maddesinden yola çıkılarak, söylenebilecektir. Nitekim bazı özelgelerde¹¹ görüleceği üzere Gelir İdaresinin de kanaati bu yöndedir.

Uygulamada karşılaşılan bir diğer husus da yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için KDV hesaplanıp beyan edilmesi sonrası KDV’nin fiilen de yüklenici üzerinde kalmasıdır. Genellikle arsa sahiplerinin KDV mükellefi olmadığı, alım-satım işleriyle devamlı olarak iştigal etmediği ve bunun sonucunda da arsa payı tesliminde fatura düzenlemediği ve KDV hesaplamadığı durumlarda KDV yüklenici üzerinde kalmaktadır. Yüklenicinin üzerinde kalan KDV’nin sorun oluşturduğu varsayımıyla, arsa sahibinin KDV mükellefi olmadığı durumlarda yüklenicilerin arsa sahibine yaptıkları teslimlerin KDV’den istisna tutulması veya bu KDV’nin maliyet hesabında dikkate alınması gibi çözümler gündeme gelebilir¹². Fakat bu hususun çoğu zaman sorun oluşturmadığı söylenmelidir. Yüklenicilerin mükellefi oldukları KDV’yi fiili olarak da ödedikleri ve indirim konusu yapamadıkları durumlarda, bunu bağımsız bölümlerin satışında dikkate alarak, yüklendikleri KDV’yi satış bedellerine yansıtmaktadırlar. Bu durumda yükleniciler için olumsuz bir durum meydana gelmemekle birlikte, gayrimenkul fiyatlarında artış söz konusu olabilmektedir.

5.2. Arsa Payı Teslimleri

KDVK’nin 2. maddesinin 5. fıkrasında, trampanın iki ayrı teslim olduğu, bu kanun açısından arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin arsa teslimi ve müteahhidin bunun karşılığında

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi’nin E: 2008/6122, K: 2010/5431 sayılı ve 04/11/2010 tarihli kararı.

¹¹ B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-200 sayılı ve 25/03/2011 tarihli Özelge <https://www.gib.gov.tr/node/89859> (Erişim Tarihi: 20/12/2024), B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı ve 15/11/2011 tarihli Özelge <https://www.gib.gov.tr/node/90945> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

¹² Aytaç, M. (2018). Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Yeni Dönem. *Vergi Raporu*, Ekim 2018, Sayı 229. 122-131, s.129.

konut veya iş yeri teslimi yapmış sayılacağı düzenlenmiştir¹³. Ayrıca bu husus, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (Tebliğ)¹⁴ ile de açıklanmıştır. Buna göre; arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Bunlar; arsa sahibinin konut veya iş yeri karşılığında müteahhide (yüklenici) arsa payı teslimi ve müteahhidin arsa sahibine konut veya iş yeri teslimidir. Karşılıklı halde bulunan bu teslimlerin KDV karşısındaki durumu tebliğ ile açıklanmaktadır. Arsa sahibinin yapmış olduğu arsa payı tesliminde arsanın iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını sürekli ve mutad bir faaliyet şeklinde gerçekleştirmesi durumunda, arsa payı teslimi KDV'yi doğuran bir olay olacaktır. Arsa sahibinin, gerçek usulde vergilendirilmesini gerektirmeyecek durumdaki arazi nitelikteki teslimlerde ise KDV doğmayacaktır. Bu tip teslimlerde KDV doğmayacağı gibi fatura da düzenlenmeyecektir. Fatura yerine, yüklenici tarafından, gider pusulası düzenlenecektir.

Bu açıklamalar ışığında, arsa payının iktisadi işletmeye dahil olması durumunda pay sahibi açısından KDV'nin doğacağı ifade edilebilir. Yukarıda açıklandığı üzere, bir teslimin KDV'nin konusuna girmesi için ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Arsa payı teslimleri açısından bu teslimin KDV'nin konusuna girmesi için ticari faaliyet çerçevesinde yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ticari faaliyetin kapsamı ve niteliği ise KDVK'nin 1. maddesinde ifade edildiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine, bu kanunda açıklık yoksa 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilecektir. Bu bağlamda, genel manada bir faaliyetin ticari nitelik kazanması için, ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması veya devamlılık arz eder surette icra edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen bir faaliyette hem KDVK hem de GVK açısından ticari kazanç gündeme gelecektir. Yani ticari kazancın ve ticari faaliyetin varlığının söz konusu olduğu durumlarda KDV de söz konusu olacaktır. Bu açıdan KDV ile gelir vergisi, ticari kazancın ve ticari faaliyetin varlığı noktasında, paralellik göstermektedir. Ticari faaliyetin ve bundan kaynaklanan ticari kazancın varlığı ise somut olaya göre belirlenir. Örneğin miras kalan çok sayıda taşınmazın, tek seferde tamamının veya uzun bir dönem içinde parça parça satışının ticari faaliyet olmayacağı, bu sebeple bu taşınmazların tesliminin KDV'nin konusunu oluşturmayacağı söylenebilir. Benzer şekilde yapılan işin gerçek mahiyeti göz önüne alındığında, arsa sahibinin taşınmaz veya nakit karşılığı arsa satışında, yapılan işin arsaya değer kazandırmak amaçlı arazi bir işlem olduğu, arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin parça parça veya tamamının tek seferde satılması durumlarının fark oluşturmayacağı ve vergilendirme işlemlerinin de bu doğrultuda yapılması gerektiği ifade edilebilir¹⁵.

Arsa karşılığı inşaat işleri açısından, bir yıl içinde birden fazla kez ve devamlılık oluşturacak şekilde arsa alım-satımı yapan ve birden fazla yüklenici ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi akdeden bir arsa sahibinin genel manada ticari faaliyet yürüttüğü, bu sebeple yükleniciye teslim edilen arsa payı için KDV doğacağı söylenebilir. Yani arsa alım-satımı noktasında birden fazla kez arsa alıp satmak ve bunu devamlılık oluşturacak şekilde gerçekleştirmek ticari

¹³ Bu hüküm yürürlüğe girmeden evvel, arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa sayılıp sayılmayacağı, arsa sahibine teslim ettiği arsa payına karşılık verilen konut ve iş yeri için KDV doğup doğmayacağı gibi hususlarda bazı tartışmalar yaşanmaktaydı (bkz.: Güney, S. (2009). Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1), 403-412, s.309. Ayrıca bkz.: Danıştay 4. Dairesi'nin E:2015/3218, K: 2019/3281 sayılı ve 30/04/2019 tarihli kararı). Bu hükmün yürürlüğe girmesiyle, sayılan hususlar açıklığa kavuşmuştur. Hükmün yürürlüğe girme gerekçesinde; "müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya iş yeri teslimi olduğunu öngören yeni bir uygulamaya geçilmektedir" ifadesi yer almaktadır.

¹⁴ Yayımlandığı Resmî Gazete No: 28983, Tarih: 26/04/2014.

¹⁵ Varıcı, İ. ve Binici, M. E. (2017). Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 6(12), 155-163, s.161.

faaliyetin varlığına kanıt teşkil edebilir. Bu durumda arsa payını teslim eden arsa sahibinin; yüklenici adına fatura keserek KDV hesaplaması ve bunu beyan ederek vergi dairesine ödemesi gerekecektir. Fakat yalnızca bir arsa ile akdedilen sözleşme sonrası teslim alınan çok sayıdaki bağımsız bölümün satışı durumunda elde edilen kazancın ticari faaliyet ve ticari kazanç olmadığı açık olduğundan, sözleşme hükümlerince arsa payı tesliminin ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilmediği söylenebilir. Bu durumda arsa sahibi için herhangi bir KDV yükümlülüğü oluşmayacaktır.

Nihayetinde şartlar oluşmuşsa, arsa payının yükleniciye teslimi ile KDV'yi doğuran olay arsa sahibi açısından gerçekleşecektir. Uygulamada arsa payının resmi şekillerle devrinin, ilgili sözleşmenin imzalanmasından hemen sonra, inşaat ile ilgili resmi izinlerin alınmasından sonra, inşaatla başladığında, inşaatın yarılanmasında, inşaatın bitirilmesinde ya da konut veya iş yerlerinin arsa sahibine teslimi sırasında gerçekleştiği görülmektedir. Yani arsa fiilen çok daha önce yükleniciye teslim edilmiş olsa bile, resmi olarak ilgili arsa payının teslimi çok daha sonraki bir süreçte tamamlanabilmektedir. Bu durumda arsa payının ne zaman teslim edildiğinin ve KDV'nin ne zaman doğacağına da belirlenmesi gerekmektedir. Yukarıda sayılanlar arasında en sık görüleni, konutun veya iş yerinin teslimi ile yüklenici tarafından fatura düzenlenmesiyle eş zamanlı olarak arsa sahibi tarafından yüklenici adına fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması durumudur. Bu sebeple uygulamada teslim tarihi ile ilgili herhangi bir uyumsuzluk oluşmamakta dolayısıyla yargıya da intikal etmemektedir. Bunun yanında arsanın, konut veya iş yeri tesliminden çok daha önce, resmi olarak ve fiilen yükleniciye verilmesi durumlarında da bunun yükleniciye güvence vermek amaçlı yapılan şekli bir işlem olduğu varsayılarak¹⁶, KDV'yi arsa sahibi açısından doğuran olayın, konut veya iş yeri teslim tarihlerinde gerçekleştiğinin kabulü daha isabetli olacaktır. Fakat bunlar arasından en uygunu, yüklenicinin fatura düzenlediği tarihte arsa sahibinin de fatura düzenlemesi ve bunun sonucunda KDV'nin doğduğunun kabul edilmesidir.

6. Hasılat Paylaşımli İnşaat Sözleşmelerinde Teslim

Hasılat paylaşımli-gelir paylaşımli sözleşmelerde de durum kat karşılığı inşaat sözleşmeleriyle aynıdır. Teslimden anlaşılması gereken ve teslim anı yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilebilir. Tek fark; yüklenicinin arsa sahibine değil de 3. kişiye bağımsız bölüm teslim etmesinden kaynaklanır. Bu sebeple 3. kişiye yapılacak teslim kısaca açıklanacaktır.

Yüklenicinin 3. kişilere konut ve iş yeri satışlarında teslim, KDV açısından, yukarıda ifade edilen şekilde gerçekleşmiş olur. Bir özelgede¹⁷ de ifade edildiği üzere; hasılat-gelir paylaşımli sözleşmelerde KDV'nin durumu “arsa karşılığı inşaat” işlerinde (kat karşılığı inşaat sözleşmesi için yukarıda ifade edilen durumlar) olduğu gibi değerlendirilecektir. Bu manada bağımsız birimlerin üçüncü kişilere satışlarında yüklenici tarafından ilgili kişiler adına fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Arsanın iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımı ile devamlı şekilde faaliyette bulunması durumlarında, arsa sahibi hasılattan kendine kalan pay için yüklenici adına arsa satış faturası düzenleyecektir. Daha önce bahsedilen, GVK açısından ticari faaliyet ve ticari kazanç ile KDV'yi doğuran olay olan ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen teslimler arasındaki paralellik burada da geçerlidir.

¹⁶ Turut, Ş. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*. (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi), s.297.

¹⁷ KDVK-60/2011-1 sayılı ve 08/08/2011 tarihli Özelge <https://www.gib.gov.tr/node/87172/pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Olayın daha iyi anlaşılabilmesi için Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (DVDDK) verdiği bir kararı incelemekte yarar bulunmaktadır.

DVDDK bir kararında¹⁸, hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi kapsamında arsa payının yükleniciye verilmesi ve inşa edilen bağımsız bölümlerin kırk bir adedinin yüklenici tarafından satılması sonrasında hasılatın sözleşme uyarınca arsa payı sahibine isabet eden kısmının ticari kazanç olup olmadığı noktasında özetle şu değerlendirmede bulunmuştur: “... gayrimenkul alım satım işi, maddi ve şekli şartları ile kurulmuş ticari bir organizasyon içinde yapıldığında, alım satımın devamlı surette icra edildiği dolayısıyla bu işin ticari faaliyet olarak nitelendirileceği açıktır. Ticari organizasyonun maddi ve şekli unsurlarının açık şekilde belli olmadığı durumlarda faaliyetin, devamlılık kast ve niyeti ile yapıp yapılmamasının belirlenmesi gerekir. Kişinin devamlılık kast ve niyeti subjektif özellik taşıdığından, devamlılık unsurunun varlığı objektif kriterlere göre belirlenmelidir. Bir faaliyetin devamlı suretle yapıp yapılmadığını belirleyecek objektif ölçüt kazanç doğuran işlemin çokluğuudur. Hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi uyarınca inşa edilen bağımsız bölümleri, bir takvim yılı içinde birden fazla kez satışa konu eden kişi yüklenicidir. Yalnızca yüklenicinin ticari faaliyetinin varlığı sebebiyle, arsa sahibinin de ticari faaliyet icra etmesinin kabulü mümkün değildir...”. Olayda görüleceği üzere, hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesi uyarınca arsa sahibi tarafından elde edilen hasılat payı ticari kazanç hükmünde değildir. Bir diğer anlatımla ticari faaliyet “arsa payı sahibi” açısından gerçekleştirilmemiştir. Ticari faaliyet gerçekleştirilmeyen arsa payı sahibinin ticari kazanç elde ettiğinden bahsedilemeyeceği gibi, bu sözleşme uyarınca teslim ettiği arsa payları için de KDV’den bahsedilemeyeceği açıktır.

Hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmelerinde bazı durumlarda bağımsız bölümlerin tamamının satışı gerçekleşmez. Bu durumda halihazırda arsa sahibine ait olan bağımsız bölümün veya arsa payının yükleniciye teslimi söz konusu olmaktadır yani yüklenici bağımsız bölümü üçüncü kişilere satmak yerine kendi üzerine almaktadır. Bu teslim sebebiyle, yukarıda belirtilen şartların sağlanması durumunda, kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde olduğu gibi, arsa sahibi yüklenici adına fatura düzenleyecek ve KDV hesaplayacaktır¹⁹.

7. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerindeki KDV’nin Belediyeler Yönünden Değerlendirilmesi

Yukarıda, arsa karşılığı inşaat işleri neticesinde KDV’nin hangi şartlar altında ve hangi anda doğacağı husus detaylı şekilde incelenmiştir. Tüm özel hukuk kişileri için olduğu gibi şartların, ilgili faaliyetin ve teslimin gerçekleşmesiyle kamu tüzel kişileri için de KDV söz konusu olacaktır. Bunun yanında vergi mevzuatı uyarınca bazı kamu tüzel kişileri için birtakım özel istisna-muafiyet hükümleri bulunmaktadır. Ayrıca kamu tüzel kişilerinin hukuki kimliği ve niteliği gereği KDV’nin oluşumuna ilişkin şartlar açısından özel hukuk kişilerinin teslimleri ile kamu tüzel kişilerinin teslimleri arasında belli bir ölçüde nüans bulunmaktadır. Bu kamu tüzel kişilerine belediyeler örnek verilebilir.

Son zamanlarda inşaat sektörü dikkate değer bir büyüme göstermiş ve bir önceki yıla göre zincirlenmiş hacim endeksi olarak sektör toplam katma değeri 2025 yılının ikinci çeyreğinde

¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun E: 2023/784, K: 2024/865 sayılı ve 02/10/2024 tarihli kararı.

¹⁹ Bu hususta bkz.: B.07.1.GİB.0.01.54/5401-3179-77462 sayılı ve 11/08/2009 tarihli Özelge <https://www.gib.gov.tr/node/92055> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

%10,9 artmıştır²⁰. Ayrıca kentsel dönüşüm projelerinin yaygınlaşması, konut-gayrimenkul sektörü üzerindeki yoğunlaşma, depreme dayanıklı konut üretiminin öneminin artması gibi sebeplerle belediyelerin de konut üretimi ve satışı alanındaki etkinliği, özellikle arsa karşılığı inşaat işleri aracılığıyla artmıştır. Bu sebeplerle belediyelerin bu işlerden kaynaklanan KDV karşısındaki durumunun değerlendirilmesi gerekli görünmektedir. Bunun yanında bu etkinliğin, potansiyel olarak, belediyelere verilen bazı vergisel avantajlar sebebiyle piyasa rekabetini bozucu etkisi de söz konusu olmaktadır. Bu hususun incelenmesi ve olası olumsuz etkilerin engellenmesine yönelik çözüm üretilmesi, sağlıklı bir piyasanın ve rekabetin korunmasının sağlanması için önemlidir. Aşağıda öncelikle arsa karşılığı inşaat işlerinde belediyelerin KDV karşısındaki durumu, yukarıda açıklananlar çerçevesinde ve belediyelere özel durumlar da aktararak incelenecektir. Ardından belediyeler için getirilen KDV'ye yönelik taşınmaz istisnası ve bu istisnanın piyasa rekabetine etkileri üzerinde durulacaktır.

7.1. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Belediyelerin KDV Karşısındaki Durumu

KDVK'nın 1. maddesine göre, Tebliğ'de de açıklandığı üzere, genel bütçeye dahil idarelerin, özel bütçeli idarelerin, il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların oluşturdukları birliklerin, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında girmeyen mal ve hizmet teslimleri KDV doğurmayacaktır. Belediyeler bazen ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde, bazen de ilgili olduğu bölge sakinlerinin müşterek nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla sosyal amaçlı, ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelik barındırmayan mal ve hizmet teslimlerinde bulunmaktadır. Nitekim, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15. maddesiyle belediyelere, mahalli müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, taşınmaz alım-satımı ve trampa etme yetkisi tanınmıştır. Mezkûr Kanun'un 69. maddesiyle de belediyelere, konut ve toplu konut yapma, satma ve kiralama, arazi satın alma ve arsa trampa etme yetkisi verilmiştir. Bunların yanında, belediyeler nezdinde/bünyesinde kurulan iktisadi işletmeler de yukarı sayılanlar çerçevesinde mal ve hizmet teslimi yapmaktadır. Bu durumda KDV mükellefiyeti belediye adına değil iktisadi işletmeler adına tesis edilmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, belediyeler de yüklenici ya da arsa sahibi konumunda olabilmektedir. Arsa sahibi olmaları durumunda, belediyeye ait arsa payının teslimi, yüklenici olmaları durumunda konut veya iş yeri teslimi söz konusu olmaktadır. Bu teslimlerin niteliği ve gerçekleşme zamanları yukarıda incelenmiştir. Teslimin gerçekleştiği an ve ilgili sözleşmelerin uygulamadaki durumu açısından özel kişilerin yapmış olduğu teslimlerle bir fark bulunmamaktadır. Bunun yanında bu teslimlerin KDV doğurup doğurmayacağı noktasında bazı farklılıklar söz konusudur.

Daha önce bahsedildiği üzere, bir teslimin KDV'nin konusuna girmesi için ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Belediyeler için de durum aynıdır. Bazı durumlarda ise belediyeler bünyesinde kurulan iktisadi işletmeler teslimleri gerçekleştirmekte ve ilgili faaliyetleri yürütmektedir. Bu işletmelerin genel manada sürekli olarak ticari faaliyet çerçevesinde çalıştığı düşünüldüğünde, belediyeye bağlı bir iktisadi işletmenin yapmış olduğu tüm teslimlerin ticari faaliyet çerçevesinde olacağı ve KDV doğuracağı, dolayısıyla iktisadi işletmenin taraf olduğu bir arsa karşılığı inşaat işine ilişkin

²⁰ Dönemsel Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, II. Çeyrek: Nisan-Haziran, 2025: <https://data.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/09/2025).

sözleşmede arsa payı veya konut veya iş yeri tesliminde, KDV mükellefiyetinin ilgili işletme adına tesis ettirileceği ve teslim üzerinden fatura kesilip KDV hesaplanacağı ifade edilebilir.

Bu anlatılanlar ışığında, belediyenin yapmış olduğu bir taşınmaz tesliminde, önce teslimin niteliği değerlendirilmelidir. Yukarıda ifade edildiği üzere; ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet çerçevesinde gerçekleşmeyen bir taşınmaz teslimi, KDV'nin konusuna girmeyecektir. Örneğin bir belediye kat karşılığı inşaat veya hasılat paylaşımlı inşaat sözleşmesinin tarafı ise ve arsayı devralıp karşılığında konut tesliminde bulunacak taraf konumundaysa ve konut teslimleri ticari bir faaliyet kapsamına giriyorsa, belediye açısından bu teslimin KDV'nin konusuna girdiği ifade edilebilecektir. Fakat bu teslimler ticari faaliyet çerçevesinde değilse KDV söz konusu olmayacaktır. Faaliyetin ticari olup olmadığı ise sözleşmenin akdedilme sebebine göre değerlendirilecektir. Örneğin kentsel dönüşüm ve gelişim projesi kapsamında, bir belediye konut inşaatı için yüklenici konumundaysa bu ticari faaliyet sayılmayacağından, belediyece yapılacak teslimler KDV'nin konusuna girmeyecektir. Danıştay'ın vermiş olduğu bir karar²¹ da bu yöndedir. Yine belediyelerin arazi nitelikli arsa teslimleri ve bu teslimler sonrası satışlardan elde edilen hasılatın pay alımına veya inşa edilen konut veya işyerlerini teslimine ilişkin sözleşmelerdeki faaliyetler de belediyeler için, ticari nitelikli faaliyetler olmayacaktır ve arsa teslimi açısından KDV söz konusu olmayacaktır²². Gerçekten de belediyelerin her faaliyeti, sermaye şirketlerinin aksine, ticari faaliyet sayılamayacağından, teslimin niteliği ve hangi çerçevede gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi ve sonrasında KDV'nin konusuna girip girmediğinin değerlendirilmesi daha isabetli olacaktır. KDV'nin konusuna girecek nitelikteki bir teslimde aşağıda açıklanacak istisna hükmü devreye girecektir.

7.2. Belediyelerin Taşınmaz Teslimlerine İlişkin KDV İstisnası

İstisna kelime manasıyla, ayırma, ayrı tutma veya kuralın dışında bırakma anlamına gelmektedir²³. Vergi hukuku açısından muafiyet kavramı kişinin vergi kapsamı dışında tutulması anlamına gelirken istisna kavramı verginin üzerinden alındığı iş, işlem veya ekonomik değer vergilendirilmemesidir. KDV açısından teslim yapan kişinin vergilendirme dışında tutulması muafiyet, yapılan belirli mal ve hizmet teslimlerinin vergilendirilmemesi ise istisna olarak ifade edilebilir.

²¹ Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2023/5333, K: 2024/2121 sayılı ve 25/04/2024 tarihli kararı. Daire, "... olayda, Kentsel Dönüşüm ve Gelişim Projesi Kapsamında Belediye tarafından davacıya yapılan konut teslimleri, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca yapılmış olsa da; arsa vasfına haiz taşınmazın söz konusu proje alanında bulunması sebebiyle ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir teslim veya hizmet olarak kabul edilmeyeceğinden belediye tarafından gerçekleştirilen konut teslimlerinin KDV'nin 1. maddesi kapsamında KDV'ye tabi olmadığı sonucuna varıldığından davacıya yapılan konut teslimleri nedeniyle tahsil edilen KDV iadesi için Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan düzeltme şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır..." şeklindeki ilk derece Mahkemesi kararını hukuken isabetli bulmuştur.

²² Bu hususta bkz.: Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2022/2942, K: 2023/3900 sayılı ve 25/10/2023 tarihli kararı. Daire, "... Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, düzenli kentleşmeyi sağlamak ve beldenin konut, sanayi ve ticaret alanı ihtiyacını karşılamak amacıyla konut, toplu konut yapmak, satmak, kiralamak ve bu amaçlarla arazi satın almak, kamulaştırma yapmak ve bu arsaları trampa etmek yetki ve sorumluluğu bulunan davacı Belediyenin, mülkiyetinde bulunan arsayı hasılat paylaşımı yöntemiyle satılması işi sözleşmesi ile vermek suretiyle edindiği bağımsız bölümlerin satılması faaliyetinin, ticari bir organizasyon dahilinde ve kar elde etmek için devamlılık arz edecek şekilde yapıldığı yönünde bir tespit bulunmadığı görülmekle, davalı idarece davacı Belediyenin mülkiyetinde bulunan arsa vasıflı taşınmazın hasılat paylaşımı yöntemiyle yüklenici firmaya verilmesinin ticari faaliyet kapsamında olduğundan bahisle yapılan dava konusu tahakkukta hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmaktadır..." şeklindeki ilk derece mahkemesi kararını hukuken isabetli bulmuştur.

²³ Özcan, H. (1985). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Genişletilmiş 6. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, s.384.

Genel manada kişilerin vergiden muaf tutulması veya iş ve işlemlerinin vergiden istisna olması KDV'nin mantığına aykırıdır çünkü KDV iadesine ilişkin sistemi olumsuz etkiler. Ayrıca istisna ve muafiyetler sebebiyle farklı çarpıklıklar meydana gelir. İade alınamayan KDV'den kaçınmak için hizmet alımının sınırlandırılması, ithalata karşı önyargı ve çalışmanın da konusunu oluşturan rekabetin bozulması bunlardan birkaçıdır²⁴.

Bir kişinin KDV kapsamı dışında tutulması farklı yollarla gerçekleşebilir. Kişinin cirosunun eşik değeri altında kalması, kanundaki daraltıcı tanım sebebiyle kişinin verginin mükellefi tanımına girmemesi veya mevzuatla açıkça KDV'den muaf tutulması bunlardan bazılarıdır²⁵. Bazen de kişi yerine yaptığı iş/işlem vergi dışında tutulabilir. Bu da genellikle açık bir kanun hükmüyle sağlanmaktadır. Belediyelerin taşınmaz teslimlerinin, verginin konusuna girse bile vergiden istisna tutulması buna örnektir.

KDVK'nin 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (p) bendinde açık ve net şekilde, belediyelerin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir. Maddenin bu kısmı yürürlüğe girmeden evvel, 17. maddenin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde belediyelerin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların devir ve teslimlerinin istisna olduğu hüküm altına alınmıştı. 6770 sayılı Kanun'un²⁶ 8. maddesi ile açıklanan bu değişikliğe gidilerek (r) bendi kapsamından belediyeler çıkarılmıştır. Bu değişikliğin gerekçesi²⁷ olarak; "belediyelerin taşınmaz teslimlerinin katma değer vergisine tabi tutulmamasının amaçlandığı" ifade edilmektedir. Bunun yanında bu değişiklik ile ilgili belediyelerin alım-satım işini yapan ticari organizasyonlara benzer faaliyetler yürütmesinin önünün açılması ve inşaat sektörü açısından haksız rekabet oluşturmaları gibi olumsuz sonuçlara yol açacağına ilişkin eleştiriler²⁸ bulunmaktadır. Bu eleştiriler çerçevesinde; aşağıda ilgili istisna hükmünün konut-gayrimenkul piyasası açısından piyasa rekabetine olası olumsuz etkileri üzerinde durulacak ve bu olumsuzluğun engellenmesi/azaltılması için birtakım çözüm önerileri sunulacaktır. Ayrıca bazı belediyelerin ve diğer kamu tüzel kişilerinin-kamu idarelerinin KDV'den muaf tutulması durumunda piyasa rekabetinin bozulmasının önüne geçilmesi için düzenleme bulan bazı yabancı ülke uygulamalarına yer verilerek Ülkemiz için ne ölçüde uygulanabileceği değerlendirilecektir.

7.3. Belediyelerin Taşınmaz Teslimlerine İlişkin KDV İstisnasının Piyasa Rekabeti Açısından Değerlendirilmesi

²⁴ Crawford, I., Keen, M., & Smith, S., et al. (2010). Value Added Taxes and Excises. J. Mirrlees (Ed.), *In Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. (276–362). Oxford University Press, Oxford, p.305.

²⁵ De la Feria, R. & Krever, R. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. R. de la Feria (Ed.), *In VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. (3-36). Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Netherlands, p.12.

²⁶ Yayımlandığı Resmî Gazete No: 29961, Tarih: 27/01/2017.

²⁷ 6770 sayılı Kanun'un gerekçesi için bkz.:

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c0-4291-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=6770#step-2> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

²⁸ Bknz.: Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi Dönem: 26 Cilt: 30 Yasama Yılı: 2, s.859 <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/2/50/Basilmis/726edb52-bc61-4f5a-9ec5-a7921adf38a6.pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Rekabet, kelime anlamı olarak; “üretim araçları üzerinde özel mülkiyete dayalı ekonomilerde daha iyi üretim koşulları ve mal sürümü için özel işletme sahipleri arasındaki mal üretimine özgü savaşım” olarak ifade edilebilir²⁹.

Piyasa rekabeti; mal ve hizmet sunumunda ürün ve organizasyon olarak benzerlik taşıyan piyasa aktörlerinin, kar ve verimliliği artırarak, piyasadaki payını yüksek tutma amacıyla gerçekleştirdikleri ilişkidir. Bu ilişki sayesinde, mal ve hizmet fiyatları, kalitesi, üretimdeki etkinlik, çeşitlilik gibi unsurlar tüketiciler için daha uygun seviyede tutulmuş olur. Üreticiler için de daha verimli bir üretim süreci, piyasada etkinlik gösterebilme ve mali büyüme imkanı sağlar. Genel manada ekonomik büyümenin sağlıklı ve istikrarlı şekilde gerçekleşmesi gibi makroekonomik etkileri de söz konusudur.

Bazı durumlarda piyasa rekabetinde aksama meydana gelebilir. Bunun nedeni, piyasanın yapısındaki değişiklikler, yüksek yatırım ve üretim maliyetleri veya üreticiler arası anlaşmalar gibi piyasanın kendisinden kaynaklanan durumlar veya kamusal sübvansiyonlar, ihale uygulamalarının değişmesi, bürokratik yönlendirmeler veya belirli kişilere tanınan mali (vergisel) avantajlar olabilir.

Gerçekten de bazı durumlarda kamu tüzel kişilerine vergisel ayrıcalıklar tanınmasının ekonomik rekabeti bozucu etkisinin olduğu söylenebilir. Kamu tüzel kişilerinin ticari faaliyetlerinin KDV’den istisna tutulması buna örnek gösterilebilir. Bu tip bir istisna rekabeti olumsuz etkileyeceğinden, bunun engellenmesi için birtakım düzenlemeler ve müdahaleler gerekmektedir. Nitekim bu olumsuz etkinin bertaraf edilmesi amacıyla birçok ülkede yasal düzenlemeler ve içtihatlar geliştirilmiştir. Bunlara örnek olarak, Avrupa Birliği üye ülkelerindeki uygulamalar verilebilir. Örneğin üye ülkeler için Avrupa Birliği Konseyi tarafından hazırlanan Direktifte³⁰, kamu idarelerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin bazı maddeler yer almaktadır. Direktifin 9. maddesine göre, vergiye tabi bir kişi, kural olarak, amacı ne olursa olsun bağımsız şekilde iktisadi faaliyet yürüten herkestir. Yani vergilendirilebilir kişi yasal durumu ile değil faaliyeti ile açıklanır. Bu durum kamu tüzel kişileri için de geçerlidir. Bu kişiler de iktisadi faaliyet yürütüyorlarsa vergilendirilebilir durumdadırlar. Benzer şekilde 13. maddede, belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin veya kamu hukukuna tabi idari birimlerin, yalnızca kamusal faaliyet yürütmeleri durumunda vergiye tabi kişiler olarak kabul edilmeyeceği, vergilendirilmemeleri rekabetin bozulmasına yol açacaksa bu durumda vergilendirilebilir kişi olarak kabul edilecekleri ifade edilmektedir³¹. Madde, bir ölçüde, hukuki karmaşa oluşturmaktadır. Kamu hukukuna tabi olma, kamusal faaliyet ve kamusal faaliyet yürütme ifadelerinden ne anlaşılacağı bu karmaşıklıklardan biridir. Rekabetin hangi durumda önemli ölçüde bozulacağının tespiti de bir diğer önemli sorundur. Bu hususların netleştirilmesi ve maddenin getirdiği kuralın sınırlarının yorumlanması bu karmaşıklığı belirli bir düzeyde giderecektir³². Avrupa Adalet Divanı, bu maddelerin, kamu kurumlarının vergiden muaf şekilde muamele görmesi noktasında dar yorumlanması gerektiğine, KDV mükellefiyetinden muaf tutulmanın özel kişilerin o faaliyeti

²⁹ Halisçelik, E., Urgancı, F., Arat, E., Balcı, M., Boyacıoğlu, A., & Tural, A. (2008). *Teknik Terimler Sözlüğü*. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yay., Ankara, s.98.

³⁰ Bknz.: Ortak KDV Sistemine İlişkin 2006/112/EC sayılı AB Konsey Direktifi (28.11.2006) <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2024-01-01> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

³¹ Heidner, H. H. (2018). Die Sonderstellung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer (§ 2b UStG). *UmsatzsteuerRundschau*, 67(19), 736-743, p.737.

³² Millar, R. (2013). Smoke and Mirrors: Applying The Full Taxation Model to Government Under the Australian and New Zealand GST Laws. R. de la Feria (Ed.), *In VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. (135-174). Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Netherlands, p.136.

gerçekleştirmesine olanak olmaması veya kayda değer bir haksız rekabet oluşturmaması durumlarında gündeme gelmesi gerektiğine karar vermiştir³³.

Ayrıca, Avrupa Adalet Divanı, kamu otoritelerinin vergilendirilmesinde, rekabetin korunması gerekliliğinin önemli olduğuna, üye ülkelerin ortak KDV sistemleri açısından temel ilke olan mali tarafsızlık ilkesi sebebiyle, benzer işlemler gerçekleştiren iktisadi organizasyonların, KDV açısından farklı muameleye tabi tutulmasının uygun olmadığına işaret etmektedir³⁴. Bu gelişmelerden sonra bazı üye devletler mevzuat değişikliklerinde bulunmuştur. Örneğin Direktifin yukarıda değinilen maddeleri doğrultusunda, Alman Katma Değer Vergisi Kanunu'na (2b) bölümü³⁵ getirilmiştir. İlgili değişiklikle, kamu tüzel kişilerinin, karşılığında ücret alsalar bile, kamusal faaliyet yürütmeleri durumunda KDV açısından vergilendirilmeyeceği hususu; rekabetin büyük ölçüde bozulmaması koşuluna bağlanmıştır³⁶. Litvanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda³⁷ da benzer düzenlemeler yer almaktadır. Kanun'un 3. bölümünde vergiye tabi kişiler sayılmaktadır. Buna göre kamu kurum ve kuruluşları, görevlerini yerine getirirken yürüttükleri faaliyetler için vergilendirilmeyeceklerdir. Fakat Alman Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeye benzer şekilde, rekabetin önemli ölçüde bozulması söz konusu olduğunda vergiye tabi kişi olarak muamele göreceklidir. Bunun yanında yolcu taşımacılığı hizmeti, ticari nitelikli reklam hizmeti gibi hizmetler sunulması durumunda her halükârda vergilendirilmeleri söz konusu olacaktır.

Polonya'da da kamu tüzel kişilerinin, resmi kurum ve kuruluşların ve bunların organlarının, görevlerini yerine getirirken KDV mükellefi sayılmayacaklarına ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Yalnızca özel hukuk sözleşmesi kapsamında gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetler çerçevesinde KDV için mükellef olmaları söz konusu olmaktadır. Hangi durumlarda özel hukuk sözleşmesi kapsamında ekonomik faaliyet göstermiş sayılacakları ise, yasa metnindeki belirsizlik sebebiyle yargı kararlarına ve öğretiyeye göre belirlenmektedir. Bu bağlamda örneğin, özel hukuk sözleşmesi çerçevesinde, belediyenin sosyal yardım amaçlı gıda ve eğitim sağlama faaliyetleri söz konusu olduğunda belediye, bir kamu kurumu olarak KDV mükellefi sayılmayacaktır³⁸. Buna ek olarak, çevrenin korunması amacıyla, yenilenebilir enerji kaynağı olan rüzgâr enerji santrallerinin kurulumuna ilişkin projeler yürütülmesi durumunda belediyenin ekonomik faaliyet yürütmediğinden bahisle vergilendirilmediği durum da örnek gösterilebilir. Zira bu tip projelerin yürütülmesi sırasında belediye, profesyonel olarak bu işin devamlı surette yürütülmesi amacını gütmeyen ve kâr amaçlı hareket etmez. Elde ettiği gelirin de proje maliyeti ve projeye katılanların katkısı olarak düşünülmesi gerekmektedir.³⁹

³³ Avrupa Adalet Divanı'nın 16 Eylül 2008 Tarihli ve C-288/07 sayılı kararı <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0288> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

³⁴ Heidner, 2018, p.737.

³⁵ Alman Katma Değer Vergisi Kanunu (Umsatzsteuergesetz (UStG)) için bkz.: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_2b.html (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

³⁶ Değişiklikle ilgili bkz.: Frauendorf, F. (2020). Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. *Junior Management Science*, 5(1), 118-147.

³⁷ Litvanya Katma Değer Vergisi Kanunu: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/253451-value-added-tax-law> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

³⁸ Owczarczuk, S. (2020). Conclusion of a civil law contract as a premise for the municipality to act as a taxable person of tax on goods and services (VAT). *Roczniki Administracji i Prawa*, 1(1), 151-166.

³⁹ Kielin, Ł. (2024). Implementation of Environmentally Friendly Investments by Municipalities and VAT Status. *Gdańskie Studia Prawnicze*, 1(62), 165-170.

Ülkemiz açısından bakıldığında belediyelerin taşınmaz satışındaki temel amacı gelir elde etmektedir ve bu gelir bazı yıllarda belediye bütçesinde önemli bir rahatlama sağlamaktadır⁴⁰. Taşınmaz satışı gelir sağlama amacının yanı sıra sosyal ihtiyaçların karşılanması noktasında da işlevseldir. Dar gelirliilere konut yapıp satılması faaliyeti buna örnek gösterilebilir. Bu faaliyet dar gelirliilere yapılan sosyal yardımın yanında düzenli kentleşmeyi de sağlamaktadır. Yine belediyelerin plan ve altyapısını oluşturduğu taşınmazlar ile orta vadede kentsel rant üretilebilmektedir. Taşınmaz satışları gelir artırma ve sosyal yardım amaçları dışında giderleri azaltmak için de kullanılabilir⁴¹.

Daha önce de ifade edildiği üzere, belediyelere yasal mevzuatlar çerçevesinde konut üretme, satma ve bunlarla ilgili projeler geliştirme açısından önemli yetki ve görevler verilmiştir. Bu yetkinin, yukarıda değinilen sosyal ve mali amaçlar dışında, direkt kâr elde etme amaçlı kullanımının doğru olmayacağı söylenmelidir. Aksi durumda, kentsel yapı yoğunluğu, altyapı ve ulaşım alanlarında çarpıklıklar gibi sorunlar doğacaktır⁴². Yine gayrimenkul piyasası ve emlak sektörü açısından belediyelerin kâr amaçlı faaliyetleri genel rekabeti bozucu etki de oluşturabilecektir. Tüm bunların önlenmesi için belediyelerin kat karşılığı inşaat işleri gibi taşınmaz alım-satımı ve teslimi içeren faaliyetlerde, mahalli idarelerin kurulma sebeplerini ve amaçlarını incelemesi elzem görünmektedir. Yine vergi politikaları ile kanunlarla tanınan vergisel muafiyet ve istisnalar da bu incelemeyi gerekli ve makul kılacak şekilde tasarlanmalıdır. KDV açısından ülkemizde, belediyeler bünyesinde kurulan iktisadi işletmelere, ticari faaliyetleri ve buna bağlı taşınmaz teslimleri için, belediyelere tanınan istisna tanınmadığından rekabeti bozucu bir durumun söz konusu olmadığı ifade edilmelidir. Bunun yanında belediyeler özelinde, taşınmaz satışı suretiyle yapılan teslimler için getirilen istisna hükmü için, yukarıda açıklanan yabancı ülke uygulamalarında olduğu gibi, bazı sınırlamalar getirilmesi yerinde olacaktır. Bu sayede belediyelerin direkt kâr elde etme amacıyla, genel rekabeti bozucu ve piyasalara menfi tesir edecek şekilde faaliyet yürütmesinin, belli bir seviye de olsa önüne geçilmiş olacaktır.

Nihayetinde KDVK'nin 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (p) bendinde yer alan; belediyelerin mülkiyetindeki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu hükmü, belediyelerin kendi teslimlerinde uygulanacaktır. Yukarıda anlatılanlar ışığında belediyelerin arsa karşılığı inşaat işlerinde, KDV karşısındaki durumu açısından şu sonuç ortaya çıkmaktadır. Belediyelerin arsa sahibi ya da yüklenici olarak bizzat yer aldığı bir arsa karşılığı inşaat işindeki teslimleri, ticari faaliyet çerçevesinde değilse, diğer bir anlatımla, tamamen belediyelerin asıl amacı olan belde sakinlerinin müşterek ihtiyaçlarını gidermeye yönelik kamu hizmeti yürütme amacı taşıyorsa, ortada belediye açısından KDV'nin konusuna giren bir teslim olmayacağından KDV de doğmayacaktır. KDV'nin konusuna giren bir teslimde ise yukarıda ifade edilen istisna hükmü uygulanacaktır ve belediye için herhangi bir KDV söz konusu olmayacaktır. Çünkü ilgili hüküm belediyenin taşınmazlarının satışı suretiyle gerçekleşen teslimleri KDV'den istisna tutmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işleri açısından, her ne kadar tipik bir satış işlemi barındırmasa bile KDVK'nin genel yapısına ve istisna hükmünün gerekçesine göre, belediyenin taşınmaz teslimlerinin KDV'den istisna tutulduğu açıktır. Bu bağlamda belediyelerin sözleşme içeriği ve şartları ne olursa olsun yapmış oldukları herhangi bir taşınmaz tesliminde KDV hesaplamayacakları ifade edilebilir.

⁴⁰ Çetinkaya, Ö., ve Demirbaş, T. (2010). Belediye Gelirlerinin Analizi ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (53), 1-18. s.8.

⁴¹ Duru, A. A. (2023). Yerel Yönetimlerin Taşınmaz Satış Geliri. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 41(4), 579-601, ss.593-594.

⁴² Karasu, M. A. (2009). Devletin Değişim Sürecinde Belediyelerin Konut Politikalarında Farklılaşan Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 245-264, s.259.

Buna ek olarak belediyelerin arsa sahibi konumunda olması durumunda, yüklenicinin belediyeye yapmış olduğu teslimlerde ise, yüklenici için herhangi bir muafiyet ve istisna tanınmadığından, KDV söz konusu olacaktır⁴³. Tüm bunlar aşağıda tablo ile özetlenmiştir.

Tablo 1. Arsa karşılığı inşaat işlerinde belediyelerin KDV karşısındaki durumu

Teslim türü/niteliği	Ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim	Ticari faaliyet çerçevesinde yapılmayan teslim
Arsa payı teslimi	İstisna hükmü gereği KDV hesaplanmaz.	Verginin konusuna girmedikten KDV hesaplanmaz.
Konut ve iş yeri teslimi	İstisna hükmü gereği KDV hesaplanmaz.	Verginin konusuna girmedikten KDV hesaplanmaz.

Not: Çalışmanın yazarı tarafından hazırlanmıştır.

8. Sonuç

Yakın zamanda KDVK’de yapılan değişikliklerle arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin var olduğu, bunların da arsa payı teslimi ile konut veya iş yeri teslimi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklik ile arsa karşılığı inşaat işlerini konu edinen kat karşılığı inşaat sözleşmesi veya hasılat paylaşımlı-gelir paylaşımlı inşaat sözleşmesi bünyesinde yapılan teslimlerin KDV açısından vergiyi doğuran olay olup olmadıkları açıklığa kavuşturulmuştur. Bu bağlamda, arsa payı karşılığında konut-iş yeri gibi taşınmaz inşa edip teslim eden yüklenici için KDV mükellefiyeti doğmaktadır. Buna paralel olarak arsa payı sahibi için de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen bir teslim neticesinde KDV doğacaktır. Bu değişiklik ve ortaya çıkardığı sonuçlar belediyeler için de aynı şekilde geçerlidir. Belediyeler tarafından, arsa karşılığı inşaat işleri zirai, sınai veya mesleki faaliyetten çok ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirildiğinden, yapılan ticari faaliyet sebepli teslimler KDV’yi doğuracaktır.

Bir başka ifadeyle, belediyelerin yapmış oldukları teslimlerin de KDV’nin konusuna girebilmesi için, ticari faaliyet çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Belediyeler nezdinde kurulan iktisadi işletmelerin teslimlerinin, kuruluş amaçlarının sermaye şirketlerinden farklı olmaması sebebiyle, ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştiği söylenebilir. Belediyelerin taraf olduğu arsa karşılığı inşaat işlerindeki teslimlerinin ticari faaliyet çerçevesinde olması durumunda, KDVK’nin 17. maddesinde yer alan istisna uygulanacaktır. Tüm bunların neticesinde, belediyeler ticari faaliyet çerçevesinde, arsa payı veya bağımsız bölüm tesliminde bulunsalar bile, istisna hükmü sebebiyle KDV hesaplamayacaklar ve ödemeyeceklerdir.

Belediyelerin taşınmaz satışları için getirilen bu istisna hükmünün, ekonomik ve ticari rekabet açısından olumsuz etki yaratacağından endişe duyulmaktadır. KDV istisnası-muafiyeti ve

⁴³ Bu hususa örnek olarak bknz.: B.07.1.GİB.4.31.15.01-KDV-5-10-34 sayılı ve 13/06/2011 tarihli Özelge <https://www.gib.gov.tr/node/97319> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

benzeri vergisel avantajlar, birtakım kamu tüzel kişisi ve resmi makam için yukarıda örnek olarak sayılan ülkeler dahil olmak üzere birçok ülkede vergi mevzuatları ile uygulanmaktadır. Bunun yanında bu avantajların uygulanması bazı şartlara bağlanmıştır. Belediye gibi kamu tüzel kişilerinin faaliyetleri için uygulanan KDV istisna ve muafiyetlerinin, rekabeti önemli ölçüde bozması durumunda uygulanmayacağına ilişkin çeşitli yasal düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler, Avrupa Birliği gibi organizasyonlar ve bünyesindeki kurum ve kuruluşların direktifleri ve kararları ile veya ülkeler özelinde ilgili vergi kanunlarıyla getirilmiştir.

Yukarıda yer verildiği üzere; Avrupa Birliği Konseyi'nin ilgili Direktifinde yer alan belediyeler gibi kamu tüzel kişilerinin, yalnızca kamusal faaliyet yürütmeleri durumunda vergiye tabi kişi olarak kabul edilmeyeceğine, vergilendirilmemeleri rekabetin bozulmasına yol açtığı durumlarda vergilendirilebilir kişi olarak kabul edileceklerine ilişkin hüküm buna örnek gösterilebilir. Almanya'da ve Litvanya'da yürürlükte bulunan vergi mevzuatında da buna paralel düzenlemeler mevcuttur. Polonya'da ise, belediyelerin özel hukuk hükümlerine göre gerçekleştirdiği faaliyetlerde KDV'nin doğacağına ilişkin hukuki düzenlemeler mevcuttur.

Ülkemiz açısından da yukarıda ifade edilen endişenin giderilmesi için benzer düzenlemelerin getirilmesi gerekli görülmektedir. Güncel durumda, bir belediyenin ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleştirmediği arsa karşılığı inşaat işi sebebiyle yaptığı bir teslimin KDV'yi doğurmayacağı açıktır. Belediyenin ticari faaliyet çerçevesinde, yüklenici olarak konut veya iş yeri teslimi yapması ya da arsa payı sahibi olarak pay tesliminde bulunması durumunda da KDVK'nin 17. maddesinde yer alan belediyelerin mülkiyetindeki taşınmazların teslimine yönelik istisna hükmü devreye girecektir. Bu sebeple yine KDV'nin doğmayacağı ifade edilebilir. Diğer yüklenicilerin veya arsa payı sahiplerinin yapmış olduğu teslimlerde doğan KDV bir maliyet kalemi olarak ilgili malın fiyatını arttırmaktadır. Bir inşaat şirketinin, ticari olarak arsa alıp satan bir kişiyle yapmış olduğu kat karşılığı inşaat sözleşmesi neticesinde, birbirlerine yapacakları teslimler ayrı ayrı KDV doğurduğundan ortada mali bir yük bulunmaktadır. Yüklenicinin ya da arsa payı sahibinin belediye olması durumunda ise istisna hükmü gereğince belediye için KDV hesaplanmayacaktır. Bu sebeple ortaya çıkan mali yük görece daha düşük olacaktır. Belediyenin yüklenici olduğu, arsa payı sahibinin ticari faaliyet gerçekleştirmediği durumda ise KDV doğmadığından buna bağlı mali bir yük oluşmamaktadır. Yine arsa payı sahibinin belediye olması durumunda, teslim ettiği arsa payı karşılığı teslim alacağı taşınmazı ticari faaliyet çerçevesinde satması sebebiyle de KDV doğmayacağından bu taşınmazın fiyatının emsaline göre daha düşük fiyatlı ve maliyetli olacağı söylenebilir. Çünkü KDV doğmayacağından, nihai tüketiciye (taşınmazı satın alan kişiye) yansıtılacak bir vergi de bulunmamaktadır. Bu da belediyeler açısından arsa karşılığı inşaat işleri ile konut-ış yeri üretimini veya arsa payı karşılığında bunların teslim alınıp daha sonra satılmasını cazip hale getirmektedir. Bunun neticesinde belediyelerin arsa karşılığı inşaat işlerine daha çok kaynak ayırması ve bu alana yoğunlaşması söz konusu olacaktır. Benzer şekilde arsa karşılığı inşaat işi gerçekleştirecek bir kişinin belediyeyle anlaşması da mali açıdan daha makul olmaktadır. Bu da piyasadaki rekabetin, belediyeler lehine, vergisel avantajlarla bozulmasına yol açacaktır. Rekabetin bu şekilde bozulmasının, piyasa üzerinde olumsuz etkilerinin yanı sıra kamu hizmetlerinin aksaması ve belediyelerce bu hizmetler yerine taşınmaz üretiminin öncelenmesi gibi hususlar açısından da olumsuz etkileri olacaktır.

Piyasa rekabetinin bu şekilde bozulmasının engellenmesi için yukarıda değinilen ülke uygulamalarına benzer uygulamaların ve hukuki düzenlemelerin Ülkemizde de tatbik edilmesi uygun bir çözüm olacaktır. İlgili istisna hükmüne, rekabetin bozulmaması şartıyla bu hükmün uygulanacağına yönelik bir kayıt konabilir. Ya da ilgili istisna hükmünün yalnızca sosyal

birtakım amaçlar barındıran (kentsel dönüşüm-yerinde dönüşüm projeleri, doğal afet sonrası konut teslimleri vb.) ticari teslimlerde uygulanabileceğine ilişkin bir sınırlama getirilebilir. Belirli tip ve büyüklükteki iş ve projelerin istisna hükmünün dışında tutulması da bir diğer çözüm olarak değerlendirilebilir. İlgili inşaat işlerinden sağlanan gelirin belediyenin yıllık gelirine oranının kıstas alınacağı bir kısıtlama da çözüm için anlamlı görülmektedir. Bu sayede ilgili istisna hükmü, gelirin belirli bir seviyeye ulaşmasının ardından uygulanmayacak ve belediyenin sonraki taşınmaz teslimlerinden KDV doğacağından bu vergisel avantajla rekabetin bozulmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Kaynakça

- Ardıç, M., ve Seçer, T. (2015). Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 283-306.
- Aytaç, M. (2018). Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Yeni Dönem. *Vergi Raporu*, Ekim 2018, Sayı 229, 122-131.
- Crawford, I., Keen, M., & Smith, S., et al. (2010). Value Added Taxes and Excises. J. Mirrlees (Ed.), *In Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. (276–362). Oxford University Press, Oxford.
- Çetinkaya, Ö., ve Demirbaş, T. (2010). Belediye Gelirlerinin Analizi ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (53), 1-18.
- De la Feria, R. & Krever, R. (2013). Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. R. de la Feria (Ed.), *In VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. (3-36). Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Netherlands.
- Duru, A. A. (2023). Yerel Yönetimlerin Taşınmaz Satış Geliri. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 41(4), 579-601.
- Frauendorf, F. (2020). Die aktuelle Änderung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung wirtschaftlicher Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. *Junior Management Science*, 5(1), 118-147.
- Gerard, F., & Naritomi, J. (2018). Value Added Tax in developing countries: Lessons from recent research. *IGC Growth Brief Series*, 15.
- Güney, S. (2009). Yapı Kooperatifleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1), 403-412.
- Halişçelik, E., Urgancı, F., Arat, E., Balcı, M., Boyacıoğlu, A., & Tural, A. (2008). *Teknik Terimler Sözlüğü*. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Yay., Ankara.
- Heidner, H. H. (2018). Die Sonderstellung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerrechtlicher Unternehmer (§ 2b UStG). *UmsatzsteuerRundschau*, 67(19), 736-743.

Karasu, M. A. (2009). Devletin Değişim Sürecinde Belediyelerin Konut Politikalarında Farklılaşan Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 245-264.

Kielin, Ł. (2024). Implementation of Environmentally Friendly Investments by Municipalities and VAT Status. *Gdańskie Studia Prawnicze*, 1(62), 165-170.

Millar, R. (2013). Smoke and Mirrors: Applying The Full Taxation Model to Government Under the Australian and New Zealand GST Laws. R. de la Feria (Ed.), *In VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*. (135-174). Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Netherlands.

Owczarczuk, S. (2020). Conclusion of a civil law contract as a premise for the municipality to act as a taxable person of tax on goods and services (VAT). *Roczniki Administracji i Prawa*, 1(1), 151-166.

Özcan, H. (1985). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Genişletilmiş 6. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Şahan, G., ve Kumlu, A. (2023). Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Yüklenicinin Vekaleti Kötüye Kullanması. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 31(1), 177–191.

Turanboy, K. N. (1990). Kat İrtifakının Hukuki Mahiyeti. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(1), 173-180.

Turut, Ş. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*. (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi Dönem: 26 Cilt: 30 Yasama Yılı: 2: <https://cdn.tbmm.gov.tr/TbmmWeb/Tutanak/26/2/50/Basilmis/726edb52-bc61-4f5a-9ec5-a7921adf38a6.pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Varıcı, İ. ve Binici, M. E. (2017). Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri. *Global Journal of Economics and Business Studies*, 6(12), 155-163.

6770 sayılı Kanun'un Gerekçesi: <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c0-4291-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=6770#step-2> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Alman Katma Değer Vergisi Kanunu (Umsatzsteuergesetz (UStG)): https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/_2b.html (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Avrupa Adalet Divanı'nın 16 Eylül 2008 Tarihli ve C-288/07 sayılı kararı: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TEXT/PDF/?uri=CELEX:62007CJ0288> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

B.07.1.GİB.0.01.54/5401-3179-77462 sayılı ve 11/08/2009 tarihli Özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/92055> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı ve 15/11/2011 tarihli Özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/90945> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

B.07.1.GİB.4.31.15.01-KDV-5-10-34 sayılı ve 13/06/2011 tarihli Özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/97319> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-200 sayılı ve 25/03/2011 tarihli Özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/89859> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Dönemsel Gayrisafi Yurt İçi Hasıla, II. Çeyrek: Nisan-Haziran, 2025: <https://data.tuik.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 10/09/2025).

Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu: <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

KDVK-60/2011-1 sayılı ve 08/08/2011 tarihli Özelge: <https://www.gib.gov.tr/node/87172/pdf> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Litvanya Katma Değer Vergisi Kanunu: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/253451-value-added-tax-law> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Ortak KDV Sistemine İlişkin 2006/112/EC sayılı AB Konsey Direktifi (28.11.2006): <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2024-01-01> (Erişim Tarihi: 20/12/2024).

Danıştay 4. Dairesi'nin E: 2008/6122, K: 2010/5431 sayılı ve 04/11/2010 tarihli kararı.

Danıştay 4. Dairesi'nin E: 2015/3218, K: 2019/3281 sayılı ve 30/04/2019 tarihli kararı.

Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2021/4146, K: 2023/1867 sayılı ve 23/05/2023 tarihli kararı.

Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2022/2942, K: 2023/3900 sayılı ve 25/10/2023 tarihli kararı.

Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2023/5333, K: 2024/2121 sayılı ve 25/04/2024 tarihli kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun E: 2023/784, K: 2024/865 ve 02/10/2024 tarihli kararı.