

ARSA TAPU KAYDI YA DA İNŞAAT RUHSATI MÜNHASIRAN KENDİ ADINA KAYITLI OLMAYAN KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE KDV UYGULAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 22.09.2008

5520 sayılı K.V.K.nunda, *“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri”* nin Kurumlar Vergisinden muaf olduğu düzenlenmiştir.¹

Aynı Kanuna göre, 2006 yılının sonuna kadar bu hükümde yazılı şartları sağlayamayan yapı kooperatiflerinin muafiyeti 01.01.2006 tarihi itibarıyla sona ermiş sayılacaktır.²

Konu zaten Kanunda açıkça düzenlenmiş olmakla birlikte, Genel Tebliğ ve özgelelerde de benzeri açıklamalar görülmektedir.³

Dolayısıyla bu çalışmada tartışacağımız konu yapı kooperatiflerinin muafiyet şartları değil KDV uygulamalarıdır.

Her ne kadar ilk görünüş itibarıyla Kurumlar Vergisi düzenlemeleri KDV yönünden bir çağrışım yapabilirse de KDV Kanununda yer alan *“Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.”* hükmü⁴ karşısında konuyu KDV Kanunu ile sınırlamakta yarar bulunmaktadır.

¹ 5520 sayılı K.V.K.md. 4/1-k

² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu geç. md.1/8

³ Genel Tebliğ için Bkz. KVK GT. seri no: 1 (RG.03.04.2007-26482) Özelge için Bkz. GİB İstanbul V.D. Bşk.

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Md.nün B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4-1-k sayılı yazısı.

⁴ 3065 sayılı KDV Kanunu md. 19

Dolayısıyla çalışmamızda sık sık kullanılacak olan “*Kanun*” ifadesi özel olarak belirtilmedikçe 3065 sayılı KDV Kanununu ifade etmektedir.

Bu açıklamalardan sonra ana konumuza geçsek :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 15. maddesinde, 29.7.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Diğer taraftan, bina inşaat ruhsatını 29.7.1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uyarınca %1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır.⁵ Bilindiği üzere ayrıca indirimli oranda KDV'ne tabi olan teslim ve hizmetlere ilişkin olarak ayrıca indirimle giderilemeyen vergi yüküne ilişkin olarak iade müessesesi de mevcuttur.⁶

Kanunun ve Genel Tebliğin yayım tarihleri arasında geçen 29.07.1998-28.07.2007 tarihleri arasında Maliye Bakanlığı 28.07.2007 tarihinde 106 seri no.lu KDV Genel Tebliği⁷ ile 21.11.2003 tarihinde 5⁸ ve 14.03.2006 tarihinde 38⁹ sayılı KDV Sirkülerlerini yayımlamıştır.

Genel Tebliği sona bırakmak üzere Sirkülerleri ele alırsak :

5 sayılı KDV Sirküleri; 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 15. maddesinden bahisle, 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmünün uygulanmasında 49¹⁰ ve 66¹¹ seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerine atıf yaparak, 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,
- İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması

şartları aranmaktadır.

29.07.1998 tarihi öncesi dönemle ilgili olarak 5 sayılı KDV Sirkülerinde atfen sözü edilen 49 seri no.lu KDVK Genel Tebliği uygulaması 31.12.1995 tarihinde sona eren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların teslimi ve konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt

⁵ Bu noktaya kadar düzenlemede bir gariplik bulunmamaktadır. Çünkü geçici 15. maddenin KDV Kanunu'na dâhil edildiği 4369 sayılı Kanunun 62. maddesi, yürürlük maddesinde de belirtildiği üzere 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

⁶ 3065 sayılı KDV Kanunu md.29/2

⁷ RG:28.07.2007- 26596

⁸ 21.11.2003 tarih ve KDVK-5 / 2003-5 sayılı

⁹ 14.03.2006 tarih ve KDVK-38 / 2006-4 sayılı

¹⁰ RG:20.07.1995-22349

¹¹ RG:03.03.1998-23275

işlerini KDV.den istisna eden geçici 8 ve sadece 150 m²'yi aşmayan konutlar için yapılan inşaat taahhüt işlerine münhasır olmak üzere, Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ile belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerini de KDV.den müstesna tutan geçici 9. madde ile ilgilidir. Bu Tebliğin KDV Kanunu'nun Sirkülerde de dayanak alınan geçici 15. maddesi ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Yine aynı dönem için Sirkülerde atıf yapılan 66 seri no.lu KDVK Genel Tebliği¹² başlangıcında da belirtildiği üzere, uygulaması 31.12.1997 tarihinde sona eren KDV Kanununun geçici 8 ve geçici 9. maddelerinde yer alan konut istisnası ile ilgilidir. Bu Tebliğin sadece uygulanacak KDV oranı ile ilgili kısmı (sadece açıklama olarak) geçerliliğini korumaktadır ki bunun da Geçici 15. madde ile bir ilgisi bulunmamaktadır.

Kaldı ki 49 ve 66 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerinin uygulama süreleri içinde dahi *“Konut yapı kooperatifi inşaatı ve 150 m²'nin altında konut teslimlerinin taahhütlerinin özelliği dikkate alındığında %18'e varan KDV oranlarından ticari emtia ve hizmetlerini inşaat süreci boyunca alanların ancak konut satış ve teslimlerinde %1 KDV tahsil etmeleri nedeniyle hesaplanan KDV ile indirilebilir KDV arasındaki farkın nispeten derecede büyük olması ve diğer mükelleflerin ticari dengeleri sayesinde kısa sürede indirim konusundaki edebildikleri vergi yükünü uzun süre taşımaları anlamına geleceği açıktır. Bu durum vergi adaletiyle bağdaşmayacağından 3065 sayılı yasanın 29. Maddesinin 2. Fıkrası 2. Cümlesiyle sonraki dönemlerde devir yerine iade mekanizması getirilmiş olup, ... ve buna ilişkin sınırlamalar ancak bu yasada belirtilen hükümler çerçevesinde yapılabileceğinin açıklanmış olması... Davalı idarece ... Yapı Kooperatifinin istisna ve indirimden yararlanabilmesi için arsanın konut yapı kooperatifine ait olması ve inşaat ruhsatının kooperatif adına düzenlenmiş olması bulunması gerektiği ileri sürülmekteyse de davacı kurum tarafından ibraz edilen 5.5.1998 günlü yapı ruhsatında yapı sahibi kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapıldığı davalı idarece de kabul edilen ... ve ... olarak gösterilmekteyse de yapı müteahhidinin anılan kooperatif olduğunun açıkça belirtildiği, ortada 150m²'nin üzerinde konut tespit edildiğinin veya kooperatife davacı kurum tarafından tespit yapılmadığına ilişkin bir tespit bulunmadığına göre bu iddiada yerinde görülmemiştir.”¹³ şeklinde yargı kararları mevcuttur.*

Buna karşılık 29.07.1998 tarihinden önce ruhsat alınmış işler ile ilgili olarak 5 sayılı KDV Sirkülerinde idare tarafından referans alınan ve yürürlükte bulunmayan Kanun maddelerini dayanak alan bu iki Genel Tebliğde de istisna uygulanması için aranan şartlar arasında *“İnşaat yapı ruhsatının da müstakil olarak kooperatif adına düzenlenmesi”* veya *“Arsa tapu kaydının kooperatif adına olması”* şartının da bulunmadığını belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Ancak idare Sirkülerde, *“Bu hükümler uyarınca, söz konusu istisna, anılan Kanun ve genel tebliğlerde belirtildiği üzere, konut yapı kooperatiflerine yönelik bulunduğundan, konut yapı kooperatiflerinin yaptırdığı inşaat taahhüt işi bir bütün olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir”* ifadesi ile aksi yönde görüş bildirmektedir.

¹² RG:03.03.1998-23275

¹³ Danıştay 9.Daire'nin 25.09.2003 tarihli kararıyla aynen onanmış İzmir 2.Vergi Mahkemesi'nin 26.06.2003 tarih ve E:2002/517 K:2003/1412 sayılı kararı.

5 sayılı Sirküler bundan sonraki bölümlerinde kendini aşmaya başlamış ve adeta Sirküler değil de Kanun, Karamname ya da en azından Genel Tebliğ zannederek “*Bu sirkülerin yayımından sonra ise adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere katma değer vergisi istisnası veya indirimli oranda katma değer vergisi uygulanması söz konusu olmayacaktır.*” hükmünü ! getirivermiştir. Hatta bu hükmü ! için yürürlük tarihi bile (21.11.2003) belirlemeyi ihmal etmemiştir.

Sirküler, Sirküler olduğunu unuttuğundan, “*İnşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanması mümkün değildir. Ancak Bakanlığımıza intikal eden olaylardan adına inşaat yapı ruhsatı düzenlenmeyen veya sonradan değiştirilerek düzenlenen konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt hizmeti veren mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde buldukları anlaşılmaktadır. Bu sirkülerin yayımlandığı tarihe kadar olan işlemlerde; Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükmü çerçevesinde işlemin gerçek mahiyetinin tespiti amacıyla düzenlenecek olan vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir raporu ile durumun tevsiki halinde indirimli orana tabi inşaat taahhüt işlerini yapanlar Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 maddesi uyarınca iade talebinde bulunabilecektir.*” düzenlemesini getirmekte bir sakınca da görmemiştir.

Aslında çok eleştirdiğimiz 5 sayılı KDV Sirkülerinde, niteliğine uygun tek düzenleme (açıklama) istisna kapsamına girip girmediği konusunda Maliye Bakanlığı'nca Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işlerin sayıldığı bölümdür ve görüşümüze göre de halen geçerliliğini korumaktadır.

Bunlar :

- Ahşap taban rabıtası
- Alüminyum doğrama, alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme aydınlatma armatür ve spotları
- Amerikan panel kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı
- Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu
- Bahçe içi doğalgaz servis hattı
- Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı
- Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi
- Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı
- Barbekü yapım işi
- Bekçi ve şantiye evi inşaatı
- Box yapım
- Cam mozaik kaplama işi

- Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları
- Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi
- Çevre düzeni işleri
- Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi
- Duşakabin montaj yapım işi
- Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi
- Elektrik temini ve direk tipi trafo
- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi
- Ferforje demir işleri
- Gazbeton elemanları
- Hasır çelik yapım
- Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)
- Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye , çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)
- Hoparlör tesisatı
- İnce sıva, kör kasa
- Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izolasyon malzeme ve montajı
- Isı ve su ve sığınak izolasyon işi
- Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi
- İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
- Kamelya yapım işi
- Kartonpiyer alçı ve montaj işleri
- Kapı kolu teslimi ve montajı işi
- Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları

- Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)
- Kombi ve tesisatı işi
- Kombi makinesi alımı-montaj işleri
- Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması
- Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı
- Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafolarının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi
- Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi
- Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması
- Kum çıkarma ve nakli
- Makine alçı sıva, alçı dekorasyon
- Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasından sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz
- Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi
- Merkezi kilit, zil sistemi ve diyafon sistemi (görüntülü diyafon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)
- Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı
- Mermer yapımı ve taş şömine işi
- Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi
- Mutfak aspiratörü ve montajı işi
- Paratöner yapım işi
- Park ve sokak elektrik işleri
- (PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi
- Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi
- Ponzablock hafif yalıtım sistemleri
- Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları
- PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi
- Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi
- Sığınak inşası işi

- Su yalıtım işlemi
- Subasmanı ve binanın kaba inşaatı
- Telefon şebekeleri ankastraları yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır) yapımı
- Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi
- Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi
- Tesfiye tabakası (şap yapım işi)
- Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi
- Trafo binası yapımı işi
- Tranşe-tesisat bağlama yapım işi
- Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi
- Yangın merdiveni
- Yol ve sanat yapıları inşaatı işi

Yine görüşümüze göre Sirkülerin halen geçerli olan bir diğer kısmı ise; bu işlerin hepsinin veya birkaçının veya ayrı ayrı her birinin müteahhitler veya taşeronlarca konut yapı kooperatiflerine yapılması, istisna uygulamasına engel olmayacağı, müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptirmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet katma değer vergisine tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise vergiden müstesna olacağı yolundaki açıklamalardır.

5 sayılı KDV Sirkülerinin iptali için Danıştay nezdinde açılan bir dava, “... *İdari davanın ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay’da görülebilmemesinin ilk koşulu idari davaya konu edilen idari işlemin düzenleyici nitelikte olmasıdır. İdare hukukunda düzenleyici işlem, idarenin aynı durumda olan idare edilenler için bağlayıcı soyut hukuk kuralı koyan, normatif nitelikte olan tek yanlı tasarruflarına verilen addır... İdari birimlere ya da idare edilenlere açıklama getiren idari tasarruflar, hukuk düzeninde herhangi bir değişiklik oluşturmayacaklarından, idare edilenler yönünden bağlayıcı, dolayısıyla düzenleyici değildirler. İdarenin bu nitelikteki işleminin idari yargı denetimine tabi tutulması, bu denetimin varlık nedenine uygun düşmez.*” gerekçesi ile reddedilmiştir.¹⁴

Ancak aynı konuda açılan bir başka davada ise ile Katma Değer Vergisi Sirkülerinin **inşaat yapı ruhsatı münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmemiş ise yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisnadan veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanması mümkün değildir hükmü iptal edilmiştir.**¹⁵

İptal kararında yer alan; “...*Yukarıda belirtildiği üzere istisna ve indirim oranı kapsamını belirleyen düzenlemelerin hepsinde istisnadan yararlanabilmek için taahhüde dayanan inşaat*

¹⁴ Danıştay 7. Daire, E: 2004/3018, K: 2004/2767 sayılı karar

¹⁵ Danıştay 4. Daire, 31.10.2006 tarih ve 2006/2080 sayılı karar

işinin konut yapı kooperatifine yapılması gerektiği belirtilmiş olup inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına alınması gerektiğine ilişkin herhangi bir şart getirilmediği halde, sirkülerde inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına alınması gerektiği, alınmaması durumunda istisna ve indirimli orandan yararlanılamayacağı belirtilerek yaptırım getirilmiştir. Sirküler, getirdiği bu şart ve yaptırım ile açıklama niteliğini aşarak, mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuran düzenleyici işlem niteliği kazanmıştır. Düzenleyici işlem niteliği kazanan ve kanuna aykırı olmaması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanunun kapsamını daraltan yeni bir şart getirilmiş olup dava konusu sirkülerin bu haliyle dayanağı olan kanun ve genel tebliğlere aykırı olduğu sonucuna varılmıştır...” gerekçesi aslında Sirkülere, Sirküler olduğunu kendini Kanun, Kararname ya da en azından Genel Tebliğ zannetmemesi gerektiğini de hatırlatmaktadır.

Esasen 5 sayılı Sirkülerin daha Danıştay tarafından iptalinden önce de “...inşaat ruhsatının kooperatif adına alınmadığının saptanması üzerine 3065 Sayılı Kanun’a 4369 Sayılı Kanun’la eklenen geçici 15.madde hükümleri dahilinde yapılan inşaat taahhüt işlerinin genel oranda katma değer vergisine tabi tutularak cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı anlaşılmıştır. ... dosyadaki bilgi ve belgelerden davacı şirketin yaptığı inşaat taahhüt işinin, konut yapı kooperatifi olan “... Konut Yapı Kooperatifine” yaptığı yapılan işin inşaat işi olduğu ve taahhüde dayandığı sabit bulunmaktadır.... Bu nedenle plan ve projesi onaylanan konut yapı kooperatifine yapılan inşaat ve taahhüt işlemlerinin yukarıdaki kanun hükümlerine istinaden katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekirken sadece inşaat ruhsatı alınmadığından bahisle yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmemiştir. Kaldı ki inşaat ruhsatının alınmamasına ilişkin işlemler daha sonradan tamamlanarak inşaatların yapıldığı hak sahiplerine teslim edildiği anlaşıldığından, yapılan işlemlerin ruhsata bağlanmadığından bahisle işlem yapılması yerinde görülmemiştir.”¹⁶ şeklinde bu Sirküleri zaten hiç dikkate almayan yargı kararları da mevcuttur.

Danıştay 5 sayılı KDV Sirkülerinin yukarıda belirtilen bölümlerini 31.10.2006 tarihinde iptal etmeden hemen önce 14.03.2006 tarihinde Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerince yaptırılan eğitim ve sağlık tesisleri (okul, hastane, sağlık ocağı vb.) ile ibadethaneler için verilen inşaat işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulanıp uygulanamayacağı hususundaki tereddütlerle ilgili 38 sayılı KDV Sirkülerini yayımlamıştır.¹⁷

Bu sirkülerde de 49 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile 5 sayılı KDV Sirkülerine atıf yapılarak istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanabilecek inşaat işleri arasında konut yapımı yanında çocuk parkı, bahçe gibi sosyal tesislerinde yer aldığı vurgulanmıştır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerince üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işlerinde;

- Kooperatifin inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden önce alınmış olması halinde kısmi istisna hükümlerine göre,

¹⁶ Danıştay 9.Daire'nin 29.12.2005 tarih ve K:2005/5063 sayılı kararıyla aynen onanmış İzmir 1.Vergi Mahkemesi'nin 22.12.2003 tarih ve E:2003/358 K:2003/1845 sayılı kararı

¹⁷ 14.03.2006 tarih ve KDVK-38/2006-4 sayılı.

- Ruhsatın bu tarih veya daha sonra alınmış olması halinde % 1 KDV oranı uygulanmak suretiyle,

işlem yapılabilecektir.

Ancak 38 sayılı Sirkülerde yine inşaat taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi veya bu işler için indirimli oranda katma değer vergisi uygulanabilmesi için yine yukarıya da alınan 5 sayılı Sirkülerdeki şartların aranacağı vurgulanmaktadır.

Görüşümüze göre 5 sayılı KDV Sirkülerinin iptaline ilişkin Danıştay kararı, ortaya koyduğu gerekçeler ile 38 sayılı KDV Sirkülerini de kapsamaktadır. Çünkü iptal kararında belirtilen; *"...inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına alınması gerektiğine ilişkin herhangi bir şart getirilmediği halde, sirkülerde inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına alınması gerektiği, alınmaması durumunda istisna ve indirimli orandan yararlanılamayacağı..."* ve *"...Düzenleyici işlem niteliği kazanan ve kanuna aykırı olmaması gereken sirküler ile kanunda aranmayan ve kanunun kapsamını daraltan yeni bir şart getirilmiş olup..."* gerekçeleri aynıyle bu Sirkülerde de vakidir.

Kısa süren sessizlikten sonra (Danıştay'ın 31.10.2006 tarihli iptal kararından sonra) Maliye Bakanlığı her iki sirküleri bu kez 106 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ne taşımıştır.

Genel Tebliğe göre;

"KDV Kanununun geçici 15. maddesinde, 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV'den istisna edilmiştir. Bina inşaat ruhsatını 29.07.1998 tarihinden sonra almış konut yapı kooperatiflerine yapılacak inşaat taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli I sayılı listenin 12. sırası uyarınca %1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine ifa edilen inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasına ilişkin olarak yayımlanmış KDV Genel Tebliği ile Sirkülerlerinde gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

Bu Tebliğin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması da gerekmektedir.

Böylece Bakanlık, 5 sayılı KDV Sirküleri bizzat Danıştay tarafından iptal edildiği, 38 sayılı KDV Sirküleri içeriği itibariyle 5 sayılı Sirküler ile aynı olduğu ve bu nedenle hukuka aykırılığı açıkça ortada olduğu ve Kanunda herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen, 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin yayımlandığı tarihten itibaren sözleşmesi imzalanacak inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanılabilmesi için, yukarıda belirtilen (açıkça hukuka aykırılığı ortada olan) düzenlemelerde aranılan şartların yanı sıra, inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması gibi yine Kanunda var olmayan yeni bir şart daha getirmiştir.

Bakanlık bu şekilde davranınca bağlı idareleri de benzer olaylarda halen daha iptal edilmiş Sirkülere dayalı olarak Danıştay iptal kararı üzerinden neredeyse iki yıl geçmesine karşın sanki hiç yargı kararı yokmuşçasına davranmaya devam etmiştir.¹⁸

Bu noktada, Danıştay iptal kararının gerekçelerini bir kez daha hatırlamakta yarar bulunmaktadır. Danıştay'ın sayılı KDV Sirkülerine ilişkin iptal gerekçelerinden birincisi Kanunda olmayan bir konunun düzenlenmiş, Kanunda aranmayan bir şartın aranmış olması iken ikincisi Sirkülerin genel düzenleyici işlem niteliğine getirilmesidir.

Maliye Bakanlığı, Sirküler içeriği düzenlemeyi (inşaat ruhsatının münhasıran yapı kooperatifine ait olması) yanına arsanın münhasıran konut yapı kooperatifi olması şartını da ilave ederek belki ikinci şarttan kaçınmış olabilecektir. Yani Genel Tebliğ ile genel düzenleyici bir işlem yapılmasının zemini sağlanmış olabilecektir.

Ancak temel ve birinci şart, yani Kanunda olmayan bir konunun düzenlenmiş olması ya da Kanunda aranmayan bir şartın aranıyor olması şeklinde tecelli eden hukuka aykırılık ortadan kalkmadığı gibi kapsam olarak daha da genişlemiş olmaktadır. İşte bu noktada Bakanlık, Sirkülerleri reenkasyon yoluyla Genel Tebliğ haline getirmiştir. Beden değişmiş olmasına karşın ruhun aynı kalması nedeniyle bir anlamda bu tekrardoğuş, düşünülenin aksine hukuk aykırılığı ortadan kaldırmadığı gibi daha da belirginleştirmiştir.

Bu durumda bir yargı kararının Bakanlıkça yapılan bir idari düzenleme ile ortadan kaldırılıp kaldırılamayacağı sorusu cevaplanmak durumundadır. Prof.Dr.Şükrü KIZILOTLU bu soruyu "**Danıştay kararı, tebliğ ile yok edilir mi**" başlıklı yazısında kendisine sorup cevabını da şu şekilde vermektedir.¹⁹ "*Bu soru, Hukuk Fakültesi birinci sınıf öğrencisine sınavda sorulsa ve öğrenci de; "Evet, Danıştay Kararı tebliğ ile yok edilebilir" diye yanıt verirse, Hocası sıfırı basar. Hukuk Fakültesi birinci sınıf öğrencisinin bile yapmayacağı bu hata 28 Temmuz'da yapıldı. Danıştay'ın kooperatiflerle ilgili bir kararı, tebliğ ile yok varsayıldı... Bu duruma göre, yasa ve karamamede yer almayan inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde kooperatif adına tescil edilme koşulu, Danıştay'ın aksi yönde kararına rağmen, tebliğ ile getirilmiş oldu."*

Görüşümüze göre de olaydaki hukuka aykırılık yargı kararlarının dikkate alınmamış olması nedeniyle o kadar açıktır ki Genel Tebliğ ya da daha önce bir iptal davasına konu edilmemiş 38 sayılı KDV Sirküleri için bir iptal davası açılmamış olsa dahi ne Sirkülerin ve ne de Genel Tebliğin uygulanma imkânı hukuken mevcut değildir. Şöyle ki bir Danıştay kararında da vurgulandığı üzere :²⁰

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "*Cumhuriyetin nitelikleri*" başlıklı 2. maddesinde; "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.*" kuralına yer verilmiştir.

¹⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü'nün 26.03.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-/612 sayılı bir yazısında; "*Söz konusu madde hükmünün uygulamasına ilişkin açıklamalar (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın www.gib.gov.tr Internet adresinden temin edilebilecek) 49, 66 ve 106 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri ile 2003/5 ve 2006/38 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yapılmıştır.*" açıklaması yer almaktadır.

¹⁹ Hürriyet Gazetesi 26.08.2007

²⁰ Danıştay 2.Daire'nin Milli Eğitim Bakanlığı tarafından çıkarılmış bir Yönetmeliğin iptali istemiyle açılan davada Yönetmeliğin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin 22.01.2008 tarih ve E:2007/1114 sayılı kararı

Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerini ortaya koyan bu maddede yer alan "*Hukuk Devleti*"; hukuku tüm Devlet organlarına egemen kılan ve Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendisini bağlı sayıp, yargı denetimine açık olan Devlet yapılanmasını ifade etmektedir.

Anayasa'nın "*Yargı yolu*" başlıklı 125. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen; "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*" hükmü ise, "*Hukuk Devleti*" ilkesinin gereklerinden biri olan yargısal denetimin en üst normatif dayanağını oluşturmaktadır. Bu kuralın, yargı kararlarının uygulanmaması halinde anlamını yitireceği ve dolayısıyla "*Hukuk Devleti*" ilkesinden uzaklaşılacağı da açıktır. Nitekim, Anayasa'nın "*A. Mahkemelerin bağımsızlığı*" başlıklı 138. maddesinin 4. fıkrasında ortaya konulan; "*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*" yolundaki düzenleme ile, bu alanda yasa koyucuya, yürütme organları ile idareye tartışmaya kapalı olacak biçimde Anayasal görev yüklenmiştir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Kararların sonuçları*" başlıklı 28. maddesinin 4001 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile değişik 1. bendinde yer alan; "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur.*" hükmü de, idareye bu konuda görevini hatırlatan diğer bir normatif düzenlemedir. Yargı kararlarına uyma ve uygulama zorunluluğu; şekli uygulama ve uymayı ifade etmemekte, içeriğe uygunluk sağlayıcı, bir başka deyişle öze yönelik uygulama ve uymayı içermektedir.

Söz konusu hükümler uyarınca, idarenin maddi ve hukuki koşullara göre uygulanabilir nitelikte olan bir yargı kararını "*aynen*" ve "*gecikmeksizin*" uygulamaktan başka bir seçeneği bulunmamaktadır. Bu hükümlerin oluşturulma nedenlerinden birisi de, temel amacı kamu yararını gerçekleştirmek olan yönetsel faaliyetlerin yaratıcısı durumundaki idarenin, bu amacı sağlamak için yapacağı işlem ve eylemlerin türünü, zamanını ve yöntemini belirlemede sahip bulunduğu takdir yetkisinin sınırlarının çiziminde, hukuka uygunluk denetimi sonrasında oluşan kararların, oldukça önemli bir kaynak durumunda olmasıdır.

Belirtilen bu normatif düzenlemeler bağlamında; hukuksal düzenlemelerin oluşturulması sırasında, üst hukuk normlarına uygunluğu gözetme ve Türk Milleti adına yargı yetkisini kullanan Anayasal kuruluşların iradeleri ile örtüşen amaçsal çaba taşıma, "*Hukuk Devleti*" ilkesinin eylemsel yansımalarıdır. Dolayısıyla, idarelerin belli bir hukuksal düzenlemeyi gerçekleştirmek isterken, üst hukuk normlarına uygunluğu gözetmeleri ve yargısal kararlarla ortaya konan amaçların normatif kurallarda vücut bulmasını sağlamaları, hukuki bir zorunluluktur.

Buna göre idare eğer bir Genel Tebliğ çıkarma ihtiyacı hissetmişse (aslında Danıştay iptal kararından sonra bu bir zorunluluk da olmuştur) yargı kararını yok sayan değil tam aksine yargı kararının özünde yer alan yargı kararı ile amaçlanan hususların düzenlemede vücut bulmasını sağlamak durumundadır. Yani yargı eğer inşaat ruhsat şartı aranmaz şeklinde karara varmış ve gerekçesini ortaya koymuşsa idarenin yapması gereken bu yönde bir düzenleme yapmaktır. Yoksa yargının hukuka aykırı bulduğu şartın yanına yeni bir şart ekleyerek düzenleme yapması değil.

Yine aynı kararda vurgulandığı üzere, hukuka aykırı bulunan idari işlemler hakkında verilen iptal kararları; varlıklarını hukuka uygunluk karinesinden yararlanmak suretiyle sürdüren idari işlemleri tesis edildikleri tarihe kadar geriye yürür şekilde ortadan kaldırır. Dolayısıyla, dava konusu edilen idari işleme bağlı olan diğer işlemler de ortadan kalkar. İptal kararlarının bu özelliği, dava konusu yönetsel tasarruftan önceki hukuki durumun sağlanması gereğinden kaynaklanmaktadır. Bir başka ifadeyle, iptal kararları; iptal edilmiş olan idari işlemi hukuk âleminde hiç doğmamış hale getirmektedir. Bununla birlikte, iptal kararları herkes bakımından geçerlidir. Aynı idari işlemin iptali amacıyla başkalarının da iptal davası açmasına gerek bulunmamaktadır. İptal kararı, davacının yanı sıra iptal olunan idari işlemin etkide bulunduğu diğer kimseler hakkında da hüküm ifade etmektedir. İdarenin çeşitli birimlerinin halen daha iptal edilmiş olan düzenlemeleri referans almaları, bunlara atıf yapmaları yeni düzenlemeleri de daha en başında hukuka aykırı hale getirmektedir.

Bir hiyerarşik normlar sistemi olan hukuk düzeninde alt düzeydeki normların, yürürlüklerini üst düzeydeki normlardan aldığı kuşkusuzdur. Normlar hiyerarşisinin en üstünde evrensel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunmakta ve daha sonra gelen kanunlar yürürlüğünü Anayasa'dan, tüzükler yürürlüğünü kanunlardan, yönetmelikler ise yürürlüğünü kanun ve tüzüklerden almaktadır. Dolayısıyla; bir normun, kendisinden daha üst konumda bulunan ve dayanağını oluşturan bir norma aykırı veya bunu değiştirici nitelikte bir hüküm getirmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu anlatım ışığında söylenebilecek en önemli tespit; bir yönetsel işlem durumunda olan Genel Tebliğin sebep unsurunu bir kanunun teşkil etmesi gereğidir. Dolayısıyla, kanunun daha önce hiçbir şekilde düzenlemediği bir alanda Genel Tebliğ çıkarılması mümkün değildir. Türk pozitif hukukunda, idarenin bir alanı asli olarak yönetmelik ile düzenlemesi dahi mümkün değil normlar düzeninde en altta yer alan Genel Tebliğ ile düzenleme yapılması mümkün değildir.

Genel Tebliğ ile düzenleme yapılamayacak olan bir konuda, Sirkülerin reenkarne edilmesi de hukuki bir çözüm olmamaktadır. Çünkü ruhun girmeye çalıştığı beden zaten ölü doğmuştur.

Yaptığımız açıklamalar doğrultusunda görüşümüz, konut yapı kooperatiflerine yapılan taahhüde dayalı inşaat işlerinde, inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatif adına olması şartı aranmamalıdır. Her ne kadar Kanun'da "ruhsat" kavramı kullanılmışsa da "münhasıran" ifadesi yer almamaktadır. Kaldı ki uygulamada çoğu zaman finansal nedenlerle kooperatifler henüz kendi mülkiyetlerine geçmeyen arsalar üzerine inşaat yaptırdıklarından inşaat ruhsatları arsa sahipleri adına düzenlenmek durumundadır. Soysal amaçlı bir uygulama olan %1 oranlı KDV uygulamasının idare tarafından Kanunda yer almayan şartlar getirilerek daraltılmaya çalışılması Kanunun amacı ile de ters düşmektedir.²¹

²¹ KDV Kanunu geç.15. maddede lafzına göre "ruhsat"ın aranması gerektiği ancak bu hükmün "münhasıran konut yapı kooperatifine ait ruhsat" şeklinde anlaşılması gerektiği görüşümüz, "...olayda, arsa sahipleri ile X Yapı Konut Kooperatifi arasında 27.01.1995 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalandığı, inşaat ruhsatlarının 13.12.1995 ve 25.7.1996 tarihli olduğu, ruhsatlarda yapı sahibinin adı bölümünde arsa sahiplerinin isimleri ile kooperatif başkanının isminin yazıldığı, yapı müteahhidinin adı bölümünde ise X Yapı Konut Kooperatifi adının yazıldığına tespit edildiği, yukarıda anılan Kanunun ilgili hükmü ile bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisna

Uygulamada, inşaat ruhsatı veya arsa tapusu kayıtlarının münhasıran kooperatif adına kayıtlı olmaması nedeniyle daha önce %1 oranda uygulanmış KDV.leri %18 tamamlamak için cezalı tarhiyatlar yapıldığı, Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenmiş iade raporlarının idare tarafından yine aynı nedenlerle işleme konulmadığı görülmektedir.

Ümidimiz, en kısa zamanda idarenin Danıştay iptal kararındaki gerekçe ve öze uygun olarak genel bir düzenleme yapması suretiyle olayı hukuki ve sosyal bir zeminde çözüme kavuşturmasıdır.

Diğer taraftan eğer konuya olumsuz yaklaşım iradesi gösterilecekse aynen yazımızın başlangıcında belirtilen Kurumla Vergisi Kanunu düzenlemesinde olduğu gibi, KDV yönünden de açık bir düzenlemenin bizzat KDV Kanununda yapılması gerekliliği yönünde bir tereddüt olmasa gerekir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

kapsamında bulunduğu kuralının getirildiği, inşaat ruhsatının konut yapı kooperatifi adına alınmasının koşullar arasında sayılmadığı, istisnadan yararlanabilmek için, Kanunun yayımı tarihinden önce inşaat ruhsat alınmasının icap ettiği, olayda da, inşaat ruhsatlarının Kanunun yayımı tarihinden önce 13.12.1995 ve 25.7.1996 tarihlerinde alındığı, bu nedenle yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmediği..." şeklinde gerekçe ile karar alan Antalya Vergi Mahkemesi'nin 21.10.2004 tarih ve E:2004/542 K:2004/955 sayılı kararının Danıştay 9.Daire'nin 10.10.2006 tarih ve E:2005/622 K:2006/3714 sayılı kararıyla onanması suretiyle de teyit edilmektedir.