

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

MADDE METNİ :

" İstisnaların Sınırı:

Madde 19-1. Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklemek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. MADDENİN KONULUŞ NEDENİ :

19 uncu maddeye ilişkin gerekçede bu maddenin konuluş nedeni şu şekilde açıklanmıştır:

"Maddede bu vergi bakımından geçerli olacak istisna ve muaflıkların, ancak bu Kanuna hüküm eklemek veya bu Kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Katma değer vergisi bir bütün olduğundan, işleyiş mekanizmasının herhangi bir yerine rastgele yapılacak bir müdahale, sistemi düzenli bir şekilde işlemez hale getirebilecektir. Katma değer vergisine şahsi vergilerle diğer satış ve muamele vergilerinden ayıran en önemli özelliklerinden biri de budur. Konu, nisbet, indirim, istisna ve muaflıkların birbirleri ile olan irtibatı bu vergide diğer vergilere nazaran çok daha önemlidir. Bilindiği gibi bizzat istisnaların varlığı sistemi yaralayan bir unsur olmaktadır. Bu nedenle bu vergi bakımından istisna ve muaflıkların konuluşunda büyük dikkat sarfetmek, bunları koyarken sistemi bir bütün olarak düşünmek ve ona göre düzenlemek gerekmektedir. Bu vergi kanunu dışındaki diğer kanunlarla konulmuş ve konulacak gelişigüzel istisna ve muaflıkların bu verginin mekanizmasının işleyişini bozmaması, aksatmaması için diğer vergi kanunlarındaki muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersiz addolunmuştur. Herhangi bir sektör veya işletmeye mutlak surette istisna veya muaflık tanınmak isteniyorsa bunun ancak Katma Değer Vergisi Kanununa hüküm konulmak suretiyle yapılması uygun görülmüştür.

Ancak, hukuki özellikleri nedeniyle uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu maddenin son fıkrasında belirtilmiştir."

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

2. MADDENİN HUKUKİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ :

19 uncu maddede, uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla;

Diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin KDV açısından geçersiz olacağı, KDV ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak KDV Kanunu'na hüküm eklenmek veya KDV Kanunu'nda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği hükme bağlanmıştır.

19 uncu madde hükmünün, KDV Kanunu'ndan önce çıkarılmış bulunan Kanunlardaki vergi muafiyet ve istisnaların KDV hakkında uygulanmasını engellediği konusunda tereddüt yoktur.

Fakat KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1.1.1985 tarihinden sonra çıkarılacak kanunlarda - KDV Kanunu'nda değişiklik yapılmaksızın - yer alan istisna ve muaflik hükümlerinin KDV açısından geçerli olup olmayacağı ise hukuki zeminde tartışılmaya müsaittir. Zira gelecekte çıkarılacak Kanunlara peşinen sınırlama koyması nedeniyle 19 uncu madde hükmü bir Anayasa hükmü gibidir. Halbuki, Anayasa dışındaki hiçbir Kanun hükmü, gelecekte çıkarılacak Kanunları sınırlayan hüküm taşımayaz.

Nitekim 19 uncu maddeye benzer bir hüküm Emlak Vergisi Kanunu'nun 22 nci maddesinde yer almaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren 2868 Sayılı Kanun'un 24 üncü maddesi ise Emlak Vergisi Kanunu'nda değişik yapmaksızın, İşçi Sigortaları Kurumu'nun Emlak Vergisinden muaf tutulması öngörülmüştür. Birbiri ile, çelişen bu iki hüküm ihtilaflara neden olmuş ve bu ihtilaflar farklı yönde kararlara bağlanmıştır. Sonunda konu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunda görüşülmüştür. 5.5.1988 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Kurul Kararında, Emlak Vergisi Kanunu'ndaki engelleyici hükme rağmen 2868 sayılı Kanundaki muafiyetin geçerliliği kabul edilmiştir.

Kararın sonuç bölümü şöyledir :

"1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun değişik 22.maddesiyle getirilen, "Bina ve Arazi Vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu kanuna eklemek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" hükmünden sonra getirilen 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun değişik 24 üncü maddesiyle, kanun koyucu iradesini, "Kuruma ait taşınır, taşınmaz mallar ile bunlardan elde edilen hak ve gelirleri kurumunun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı vergi kanunlarında, dolayısıyla Emlak Vergisi Kanununda yazılı olması dahi Emlak Vergisi dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması gerektiği" şeklinde ortaya koyduğu anlaşıldığından, Danıştay Dokuzuncu Daire Kararları arasındaki içtihat aykırılığının Dokuzuncu Dairenin 5/2/1987 gün ve E:1986/232. K:1987/341 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 11/2/1988 günlü birinci toplantıda Kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi."

Bu karar oybirliği ile değil oyçokluğu ile alınmış olup, karar metnindeki azlık oyu açıklamasında ilginç belirlemeler yer almaktadır.

Öte yandan 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu'nun 4 üncü maddesinde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3 üncü maddesine göre Olağanüstü Hal Bölge Valiliği'nin ihtiyacı olan her türlü mal ve hizmetin teslimi KDV den muaf kılınmıştır.

Bu düzenleme, 19 uncu madde hükmüne göre geçersiz olması gerekir. Fakat buna rağmen söz konusu muafiyet (istisna) fiilen uygulanmıştır. Buna mukabil söz konusu istisnanın uygulanamayacağına dair muktezalara rastlanmaktadır. (19 uncu maddenin 1 inci bendi ile ilgili olarak, Sayın Fazıl KARAMAN'ın Vergi Dünyası dergisininin 158 inci (Ekim 1994) sayısındaki yazısına bakınız.)

Buna mukabil İstanbul Defterdarlığı'nın 14.1.1999 tarih ve 162 sayılı muktezasında 19 uncu maddeden hiç söz edilmeksizin şu açıklamalara yer verilmiştir.

" İlgide kayıtlı dilekçenizde, Diyarbakır ili Lice ilçesi Kaymakamlığı'nın şirketinizden 1998 model Frontera marka araç satın almak istediği belirtilerek, bu teslimin KDV'ne tabi olup olmayacağı hususundaki görüşümüz sorulmaktadır.

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

Bilindiği üzere, 14.07.1987 gün ve 19517 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 285 Sayılı Olağanüstü Hal Bölge Valiliği İhdası hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin “Teşkilat” başlıklı 3. maddesinde Olağanüstü Hal Bölge Valiliği İhdas edilen illerde, Olağanüstü Hal Bölge Valiliği’nin ihtiyaca göre gerekli teşkilatı kurmaya ve hizmetin gerektirdiği bina, tesis, araç, gereç, personel ve diğer her türlü hizmeti kamu kurum ve kuruluşlarından sağlamaya yetkili olduğu, bu konudaki taleplerinin ilgili kuruluşlarca derhal karşılanacağı, mahallinden temini mümkün olmayan araç, gereç, personel ve diğer mali destek taleplerinin İçişleri Bakanı aracılığı ile ilgili kuruluşların merkez teşkilatınca sağlanacağı, ifade edilmiş ve bu amaçla gerek Olağanüstü Hal Bölge Valiliğinin gerekse diğer kuruluşların yapacakları her türlü harcamaların 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu ile 832 Sayılı Sayıştay Kanunu’na tabi olmadığı gibi her türlü vergi, resim, harç ve katma değer vergisinden de muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı karamamenin 4. maddesinde özel ve genel kolluk kuvvetlerinin Olağanüstü Hal Bölge Valisinin emir ve komutası altında olduğu ve Valinin Jandarma Asayiş Komutanlığına bu karamamenin 1. maddesi doğrultusunda görev vereceği ifade edildikten sonra 5.maddesinde de “Olağanüstü Hal Bölge Valiliği’nin harcamaları için İç İşleri Bakanlığı bütçesine gerekli ödenek konur” hükmüne yer verilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, Olağanüstü Hal Bölge Valiliği ile Olağanüstü Bölge Valisinin yetki verdi diğer kamu kurum ve kuruluşlarının; anılan karamamenin 3. maddesi çerçevesinde gerek kamu kurum ve kuruluşlarından gerekse kamu kurum ve kuruluşlarından sağlaması mümkün olmayan hallerde özel kişi ve kuruluşlardan sağladıkları mal ve hizmetler, İç İşleri Bakanlığı bütçesindeki ödenekten karşılanması şartıyla Katma Değer Vergisinden müstesna olacaktır.

Buna göre, şirketinizce olağanüstü Hal Bölgesi Kapsamındaki Diyarbakır İli Lice İlçesi Kaymakamlığı’na teslim edeceğiniz aracın teslimi, teslim edilecek aracın olağanüstü Hal Bölge Valiliği ile bu valliliğe bağlı olarak kurulan teşkilat veya kuruluşlar tarafından kullanılacak olması ve teslim edilen mal bedellerinin de İç İşleri Bakanlığı bütçesine bu amaçla konulan ödenekten karşılanması şartıyla KDV’ne tabi tutulmaması gerekir.

Ancak, söz konusu aracın yukarıda belirtilen kuruluşlar dışında başka kuruluşların ihtiyaçları için satın alınıyor olması veya ödemelerin İç İşleri Bakanlığı’nın bütçesine bu amaçla konulan ödenekler dışında başka ödenekler sağlanarak yapılması durumunda, yapılan harcama, zikredilen karamamenin 3. maddesinde belirtilen muafiyet kapsamında değerlendirilmeyeceğinden ilgili dilekçenizde belirtilen teslimleriniz KDV’ne tabi olacaktır.”

3. İSMEP KAPSAMINDA FAALİYET GÖSTEREN İSTANBUL PROJE KOORDİNASYON BİRİMİNE BU KAPSAMDA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERE İLİŞKİN İSTİSNA HÜKMÜ:

6111 sayılı Kanun’un Geçici 16 ncı maddesi ile İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren **İstanbul Proje Koordinasyon Birimi**’ne yapılan teslim ve hizmetler KDV’den istisna edilmiştir.

Kanun tekniği açısından ve KDV Kanunu’nun yukarıdaki 19 uncu maddesine uygunluk açısından bu istisna hükmünün, KDV Kanunu’na hüküm eklenmek suretiyle yapılması gerekirdi.

Bu gerekliliğe uyulmamış olmakla beraber, getirilen istisna hükmü yukarıda açıkladığımız nedenlerle yok sayılması mümkün değildir.

Bu istisnanın nasıl uygulanacağına ilişkin açıklamalar aşağıda sunduğumuz KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/E-5 bölümünde açıklanmıştır. Bu açıklamaların yeterli oluşu ve istisnanın uygulama alanının darlığı nedeniyle aşağıdaki Tebliğ hükmünü işaret etmekle yetiniyoruz.

“5. İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) Kapsamında Yapılacak Teslim ve Hizmetlerde İstisna

6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı maddesinde;

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

“(1) İstanbul Sismik Riskin Azaltılması ve Acil Durum Hazırlık Projesi (İSMEP) kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon birimine yapılacak teslim ve hizmetler, finansmanı yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlarca karşılanmak şartıyla 31/12/2020 tarihine kadar KDV’den müstesnadır.

(2) İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir, indirim yoluyla giderilemeyen vergiler 3065 sayılı KDV Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca mükellefe iade edilir.

(3) Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iade uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

5.1. Kapsam

İstisna, finansmanlarının yabancı devletler, uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla İSMEP kapsamında 31/12/2020 tarihine kadar İstanbul İl Özel İdaresine bağlı olarak faaliyet gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine yapılan teslim ve hizmetlere uygulanır.

Yabancı devletlerden, uluslararası kurum ve kuruluşlardan karşılıksız olarak sağlanan destekler yanında bu kurum ve kuruluşlardan temin edilen krediler kullanılarak yapılan mal ve hizmet alımları da istisna kapsamına girmektedir.

İstisna kapsamına İSMEP çerçevesindeki mal ve hizmet alımları girmektedir. Bunun dışında İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin harcamaları genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabidir. Buna göre, İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin yiyecek, giyecek, temizlik, güvenlik, elektrik-su-telefon vb. giderler ile araç kiralama, hizmet binası, her türlü büro malzemesi, mefruşat, kırtasiye ve benzeri alımları proje çerçevesinde olmaması halinde istisna kapsamında değerlendirilmez.

5.2. İstisna Uygulaması

İstanbul Proje Koordinasyon Birimine, İSMEP kapsamında yapacağı alımlarla ilgili olarak yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak istisnadan yararlanabileceğine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca bir istisna belgesi (EK:14) verilir. Alınan bu belgenin aslı ya danoter veya YMM onaylı örneği İstanbul Proje Koordinasyon Birimince gümrük idaresine veya yurtiçindeki satıcılara ibraz edilerek istisna uygulanması talep edilir.

İstanbul Proje Koordinasyon Biriminin İSMEP kapsamında, 25/2/2011 tarihinden önce ihalesi yapılan veya sözleşmesi düzenlenen işlere ilişkin mal ve hizmet alımlarının 6111 sayılı Kanunun geçici 16 ncı maddesinin yürürlüğünden önce yapılması halinde bu alımlarda istisna uygulanmaz. Ancak, ihale veya sözleşme maddenin yürürlük tarihinden önce yapılırsa bile bu ihale veya sözleşmeye istinaden maddenin yürürlük tarihinden sonra temin edilen mal ve hizmetlere istisna uygulanır.

5.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında KDV hesaplanmayan işlemler, teslimin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde yer alan "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 320 kod numaralı "İSMEP Kapsamında, İstanbul İl Özel İdaresine Bağlı Olarak Faaliyet Gösteren İstanbul Proje Koordinasyon Birimine Yapılacak Teslim ve Hizmetler" satırı aracılığıyla beyan edilir.

Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu teslim bedeli, "Yüklenilen KDV" sütununa bu işlemle ilgili alım ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır.

İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa ilişkin alana "0" yazar.

5.4. İade

Bu bölümde yer alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerden kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranmaktadır:

- Standart iade talep dilekçesi

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi

- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi

- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Satış faturaları listesi

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca İstanbul Proje Koordinasyon Birimine verilen, istisnadan yararlanılabileceğine dair Belgenin onaylı örneği

5.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

5.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür."

4. VARLIK YÖNETİM ŞİRKETLERİNİN BAZI TESLİMLERİ İLE FİNANSAL YENİDEN YAPILANDIRMA HÜKÜMLERİ KAPSAMINDA BAZI ZORÇLARIN TEMİNATINI OLUŞTURAN MAL VE HAKLARIN TESLİMİ (4743 Sayılı Kanun) :

KDV Kanunu'nda yer almayan KDV istisnası örneklerinden biri de 4743 sayılı Kanunda görülmektedir.

Bu Kanun uyarınca öngörülen KDV istisnası, 19 uncu madde hükmüne rağmen uygulanmaktadır, uygulamaya ilişkin açıklamalar, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.11. no.lu bölümünde yer almaktadır:

"4743 sayılı Kanun60 hükümlerine göre kurulan varlık yönetim Şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçevesi anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek:(A)Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağa mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim Şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim Şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir."

5. 2863 SAYILI KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU'NUN 21 İNCİ MADDESİNDE YER ALAN MUAFİYET HÜKMÜ :

2863 Sayılı Kanun'un 21 inci maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır :

"Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.”

Bu maddedeki her türlü vergi ibaresinin kavramayacağı bir vergi olmadığı görüşüdeyiz.

Danıştay 4 üncü Dairesi tarafından verilen 28.11.2018 tarih ve E:2016/7065 K:2018/12164 sayılı Kararda da söz konusu hükmün KDV'yi de kapsadığı kabul edilmiş ancak KDV Kanunu'nun 19 uncu maddesinin bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil ettiği gerekçesiyle söz konusu muafiyetin uygulanamayacağı görüşü benimsenmiştir.

Aşağıdaki Karar metninde görüleceği üzere bu Karar oy çokluğu ile alınmış olup, iki adet karşı oy yazısı içermektedir. Karşı oy yazıları, konunun yoruma ve tartışmaya açık halde olduğunu ortaya koymaktadır.

“Kültür ve tabiat varlığı olduğu belirtilen taşınmazların satışının 3065 sayılı Kanun'un 19. maddesi uyarınca KDV'ye tabi olduğu hk.

İstem Özet: Davacı tarafından, icradan ihale yolu ile satın alınan gayrimenkulün satış bedeli üzerinden hesaplanarak vergi dairesine ödenen 542.250,00 TL katma değer vergisinin iadesi talebiyle yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi; davacı tarafından sahibi olduğu taşınmazın Kültür ve Tabiat Varlıkları Koruma Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca 2. grup kültür ve tabiat varlığı olduğu ve bunların tesliminin katma değer vergisinden istisna edildiği ileri sürülmekte ise de, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde, diğer Kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu hususunun düzenlendiği, anılan Kanun'da 2. derecede korunması gerekli kültür varlığı olarak tescilli taşınmazların tesliminin katma değer vergisinden müstesna olduğuna ilişkin bir düzenlemenin yer almadığı, bu haliyle de söz konusu gayrimenkul satışında katma değer vergisi uygulanması gerektiğinin açık olduğundan dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Karar: İdare ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarının temyizen bozulması, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinde yer alan sebeplerden birinin varlığı halinde mümkündür.

Temyizen incelenen karar, usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesinin kararının onanmasına, temyiz giderlerinin istemde bulunan üzerinde bırakılmasına, dosyanın Mahkemesine gönderilmesine, bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş (15) gün içinde Danıştay'da kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oyçokluğuyla karar verildi(*)

(*)**KARŞI OY:** Davacı tarafından, icradan ihale yolu ile satın alınan gayrimenkulün satış bedeli üzerinden hesaplanarak vergi dairesine ödenen 542.250,00 TL katma değer vergisinin iadesi talebiyle yapılan şikayet başvurusunun zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine dair Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun “İstisna ve Muafiyetler” başlıklı 21. maddesinin 2. fıkrasında, tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf oldukları düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin 1. bendinde ise; diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, katma değer

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

vergisine ilişkin istisna ve muafiyetin ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği kurala bağlanmıştır.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesi, 3386 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 17.06.1987 tarihinde değiştirilerek taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu düzenlenmiş, Katma Değer Vergisi Kanunu'nu ise 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 02.11.1984 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, kültür varlıklarının korunarak gelecek nesillere aktarılması amacını sağlamaya yönelik bir düzenleme olan 2863 sayılı Kanun'un, 21. maddesi, 3065 sayılı Kanun'un 19. madde hükmü karşısında özel ve sonraki kanun niteliği taşımaktadır.

Buna göre, sonradan getirilen özel hukuk normunun önceden var olan genel hukuk normuna göre uygulanma önceliği taşıdığı yolundaki genel hukuk ilkesi uyarınca özel bir hüküm niteliğinde olan 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesi hükmünün dava konusu olaya uygulanması gerekmektedir.

Olayda, 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinin ilgili fıkrasının, 14.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5226 sayılı Kanun'un 27. maddesi ile ilga edilse de, 10.09.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 sayılı Kanun'un 98. maddesi ile yeniden 21. maddeye eklendiği, icradan ihale yolu ile satın alınan gayrimenkulün satışının 2012 yılında gerçekleştiği hususları birlikte değerlendirildiğinde; işlemin gerçekleştiği dönemde söz konusu satışın KDV'den istisna edildiğine dair herhangi bir düzenlemenin de bulunmaması nedeniyle, temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının belirtilen gerekçeyle onanması gerektiği görüşüyle, Dairemiz Kararına katılmıyoruz.”

6. ULUSLARARASI ANLAŞMALARDA ÖNGÖRÜLEN KDV İSTİSNALARI GEÇERLİDİR :

19 uncu maddenin 2 nolu fıkrası uyarınca, KDV Kanunu'ndan önce veya sonra yapılmış olan uluslararası anlaşmalardaki KDV yi de kapsayan muaflik hükümleri, hukuki özellikleri nedeniyle ve KDV Kanununa hüküm konulmasına gerek olmaksızın tatbik edilecektir.

Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile ilgili KDV istisnaları 15 inci maddenin 1/b bendine göre uygulanmakta olup geniş bilgi için söz konusu maddeye ilişkin açıklamalarımıza bakınız.

Şayet uluslararası anlaşma, belli bir mal tesliminin veya hizmet ifasının KDV ye tabi tutulmayacağını öngörmekle beraber, bu teslim ve ifa söz konusu anlaşma ile vergi muafiyeti tanınan bir uluslararası kuruluşa veya bu kuruluşun mensuplarına yönelik değilse, söz konusu istisna 15/1-b maddesine dayandırılmayacak olan, dolayısıyla indirim ve iade hakkı sağlamayan bir istisna niteliğini taşıyacaktır. (Kural böyle olmakla beraber ilgili anlaşmada veya ilgili mevzuatta indirim ve/veya iade hakkı mevcutsa bu hakkın kullanılabilmesi tabiidir.)

Bu bölümde, KDV'yi etkileyen tüm anlaşmalara yer vermemiz söz konusu değildir.

Aşağıdaki bölümde örnek olarak birkaç tipik anlaşmaya değinilmiştir.

6.1. Türkiye - Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması :

“**Türkiye - Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması**” uluslararası anlaşma uyarınca uygulanan KDV istisnası örneklerinden biridir.

Söz konusu anlaşmaya ilişkin 1 ve 2 no.lu Tebliğler, 20.05.2005 ve 20.04.2006 tarihli Resmi Gazetelerde yayınlanmıştır.

6.2. 5303 Sayılı Kanun ile Onaylanan Anlaşma :

MADDE 19 : İSTİSNALARIN SINIRI

Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasındaki Malf İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Malf Yardımların Uygulanmasına İlişkin Çerçeve Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, 26.02.2005 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmış olup, bu Kanun ile **“Türkiye – Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (İPA) Çerçeve Anlaşması”** onaylanmıştır.

Bu anlaşma kapsamındaki 1 ve 2 no.lu Genel Tebliğler ise, 08.05.2009 ve 08.02.2014 tarihli Resmi Gazetelerde yer almıştır.

6.3. 4586 Sayılı Kanun Kapsamındaki Anlaşmalar Uyarınca Yapılan Teslim ve Hizmetlere İlişkin KDV İstisnası:

Bu konu, Geçici 34 üncü maddeye ilişkin bölümünde açıklanmıştır.

6.4. TÜRKAKIM Gaz Boru Hattı Projesi:

6765 sayılı Kanun ile anlaşması onaylanan bu gaz boru hattı projesi kapsamında uygulanacak KDV istisnalarına ilişkin düzenlemeler 2 Şubat 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 1 no.lu Tebliğ’de yer almaktadır.