

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 03.07.2022
Duyuru No : 2022/072
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
TEMMUZ 2022 - SAYI : 355

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

YURTDIŞINDA MUKİM OLANLARA KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI (13/i) ve BU KAPSAMDAKİ BİR YILLIK SATIŞ YASAĞI SÜRESİNİN ÜÇ YILA ÇIKARILMASI

I. GİRİŞ :

6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine (i) bendi eklenmek suretiyle, 1 Nisan 2017 tarihinden itibaren, yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara teslim edilecek olan konut ve işyerleri için belli şartlar altında KDV istisnası getirilmiştir.

12 no.lu KDV Genel Tebliği (R.G. 05.05.2017-30057) ile bu istisna hakkındaki idari görüşler açıklanmış ve KDV iadelerinin usul ve esasları belirlenmiştir. Daha sonra 18, 27, 41 ve 42 no.lu KDV Tebliğleri ile bazı değişiklikler yapılmıştır.

En yeni düzenleme, bu istisna kapsamında KDV'siz satın alınan konut veya işyerinin bir yıl süreyle elden çıkarılmaması şartındaki sürenin üç yıl olarak tadilidir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Aşağıdaki bölümlerde son haliyle KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (i) bendi hakkındaki Tebliğ düzenlemeleri ve görüşlerimiz yer almaktadır.

1. KANUN HÜKMÜ :

08.03.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 6824 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi şöyledir:

“MADDE 7- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin (7394 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare ; Yürürlük: 01.05.2022) ÜÇ YIL (*) içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)” ()**

(*) 7394 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli: “bir yıl”

(**) 6824 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile eklenmiştir. (Yürürlük 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 8/3/2017 tarihinde)

NOT : Bu yazının hazırlanmasında BDO DENET'in 2017/50 sayılı Sirkülerinden yararlanılmıştır.

II. KDV İSTİSNASI KAPSAMINDA TESLİM EDİLEBİLECEK TAŞINMAZLAR :

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesine (i) bendi eklenmek suretiyle getirilen yukarıdaki istisnanın kapsamına giren taşınmazlar sadece;

İLK DEFA TESLİM EDİLEN, KULLANIMA HAZIR;

- KONUTLAR ve
- İŞYERLERİDİR.

Arsa ve araziler ile inşaatı devam eden binalar istisnanın kapsamı dışındadır.

12 no.lu Tebliğde **binanın yapı ruhsatının mevcudiyeti de istisna şartı** olarak aranmaktadır. Yapı ruhsatında, konut, dükkan, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk vb. şekilde konut veya işyerinin tanımlanmış olması yeterlidir.

Bina tek bölümden oluşan konut veya işyeri olsa da, bağımsız bölümlere ayrılmış olsa da, yapı kullanma izni ve fatura bu taşınmazın istisna kapsamında olduğunu göstermeye yeterlidir.

Yapı kullanma izni henüz alınmamışsa, konut veya işyerinin kullanıma hazır halde teslim alındığına dair kanıtların bulunmasının gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

III. KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİ İÇİN KONUT VEYA İŞYERİNİN İLK DEFA TESLİM EDİLİYOR OLMASI GEREKMEKTEDİR. İKİNCİ EL KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMLERİNDE BU İSTİSNA UYGULANAMAZ :

Yazımıza konu istisnanın konut ve işyeri satışlarında uygulanabilmesi için, satışı yapılan konut veya işyerinin ilk defa teslim edilen bina veya bağımsız bölüm olması gerekmektedir.

Daha önce satışa konu edilmiş konut ve işyerleri için bu istisna uygulanamaz.

İlk defa teslim edilen konut ve işyerleri genellikle yeni inşa edilmiştir. Fakat bu istisna uygulamasında konut veya işyerinin yeni olması şart koşulmamıştır. Örnek vermek gerekirse, bir şirket kendi bünyesinde inşa ettiği işyerini teslim etmeyip kiraya vermiş veya bizzat kullanmış ise bu işyeri satıldığında yapılacak teslim ilk teslim olduğundan, kullanılmış haldeki bu işyeri için istisna uygulanabilecektir.

Konut veya işyerinin İLK DEFA teslim ediliyor olmasının bu istisna açısından ne anlama geldiği, KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümünde şöyle açıklanmıştır :

“12.1.2. Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi

3065 sayılı Kanununun 2 nci maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna, 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa

edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

Örnek 1:

(A) Yapı A.Ş. inşa ettiği toplam 10 adet bağımsız bölümden oluşan binayı toplu olarak (B) Emlak A.Ş. 'ye satmıştır. (B) Emlak A.Ş. 'de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere satmıştır. Bu durumda (B) Emlak A.Ş. tarafından yapılan bu teslimler ilk teslim olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanununun (2/5) inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsa payına karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 2:

(B) Konut A.Ş. kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında (C) Emlak Ltd. Şti. 'den aldığı arsa üzerinde inşa ettiği konutlardan bir kısmını sözleşme gereği (C) Emlak Ltd. Şti. 'ye devretmiştir. (C) Emlak Ltd. Şti. 'de bu konutları istisna kapsamında bulunan alıcıya satmıştır. Söz konusu satış işlemi, istisnanın diğer şartları sağlanmış olsa dahi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan satış işleminde istisna uygulanmaz.”

IV. YENİ KONUT VEYA İŞYERİNİ KDV'SİZ OLARAK ALABİLECEK KİŞİ VE KURUMLAR :

A. Çalışma veya Oturma İzni Alarak 6 Aydan Fazla Yurtdışında Yaşayan T.C. Vatandaşı Gerçek Kişilerin KDV'siz Konut Veya İşyeri Alabilmesi İmkanı :

Bu imkandan yararlanabilmesi için T.C. vatandaşının herhangi bir yabancı ülkede çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla süre ile yaşamış veya yaşıyor olması gerekmektedir.

Daha önce bu tanıma uygun olarak yurtdışında yaşamış olup halen geçerliliği devam eden çalışma veya oturma izni bulunmayanların bu imkandan yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Keza bu tanıma uygun olsa dahi GVK' nın 3/2 inci maddesinde;

“Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları.”

olarak tanımlanan, yurtdışında görevlendirilmiş TC vatandaşları söz konusu imkandan yararlanamayacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin yurtdışında mukim Türk vatandaşlarına KDV'siz işyeri ve konut satışına ilişkin bölümü şöyledir:

“a) Türk Vatandaşları

29/5/2009 tarihli ve 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun (3/1-ç) maddesinde, Türk vatandaşının Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanır. Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanamazlar.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,
- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması

şartlarını birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak alıcı Türk vatandaşının,

- Yukarıda yer verilen şartları sağlayan ikamet ettiği ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış çalışma izninin bulunduğunu,
- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğunu,
- Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında olmadığını

gösteren ilgili ülkede bulunan Türk elçilik veya konsoloslukları tarafından verilen belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

B. Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Yabancı Uyruklu Gerçek Kişilerin KDV’siz Konut veya İşyeri Alabilmesi İmkânı :

Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler, yazımıza konu bent kapsamında KDV’siz olarak yeni konut veya işyeri satın alabilirler.

Böyle bir gayrimenkul alımı için, yabancıların gayrimenkul edinmesine ilişkin mevzuat çerçevesinde engel bulunmaması gerektiği tabiidir.

Yabancı uyruklu gerçek kişilerin yeni konut veya işyerini KDV’siz alabilmesi için TÜRKİYE’DE YERLEŞMİŞ OLMAMA hali şart koşulmuştur. Bir gerçek kişinin hangi hallerde vergisel açıdan Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4 ve 5 inci maddelerinde tanımlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile ilgili bölümü şöyledir :

“b) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanununun (3/1-d) maddesinde, yabancıların Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanunun "Türkiye’de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır.

Aynı Kanununun 5 inci maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanununun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Uyuşunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (ıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),
- Yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye’de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi

konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

C. Kanuni ve iş Merkezi Türkiye’de Olmayan Kurumların KDV’siz Konut veya işyeri Alabilmesi İmkanı :

Prensip olarak kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan kurumlar da KDV’siz konut veya işyeri alabileceklerdir.

Ancak;

- Yabancı kurumun Türkiye’de işyeri (şubesi) varsa veya Türkiye’de tayin ettiği daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmekte ise bu imkandan yararlanılamaz.
- Asıl önemli husus 2644 Sayılı Tapu Kanunu’nun 35 inci maddesindeki;

“Yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri ancak özel kanun hükümleri çerçevesinde taşınmaz ve sınırlı aynı hak edinebilirler. Bu ticaret şirketleri dışındakiler taşınmaz edinemez ve lehlerine sınırlı aynı hak tesis edilemez.”

şeklinde ifade olunan sınırlayıcı hkmdr.

Bu engelleyici hüküm nedeniyle 4737 sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu (Md.4), 6491 sayılı Petrol Kanunu (Md.22) ve 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu (Md.8) ile getirilmiş olan istisnalar haricinde yabancı şirketler ve diğer yabancı tüzel kişiler Türkiye’de gayrimenkul sahibi olamazlar.

Yazımıza konu olan 6824 sayılı Kanun’un 7 nci maddesi, Tapu Kanunu’nun 35 inci maddesindeki sınırlamayı kaldırmış değildir.

Dolayısıyla, Türkiye’de şubesi veya daimi temsilcisi bulunmayan yabancı şirket özel bir kanun kapsamında Türkiye’de taşınmaz edinme imkanına sahip ise, bu yabancı şirkete yapılacak konut veya işyeri tesliminde KDV istisnası uygulanabilecek, böyle bir imkan yoksa taşınmaz alımı yapılamayacaktır.

Yazımıza konu istisnanın yurtdışında kurulu tüzel kişiler tarafından yapılacak, ilk teslimine konu konut ve işyerleri hakkında uygulanmasına ilişkin zellikler KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle ifade edilmiştir :

“c) Tüzel Kişiler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- *Kuruluş ve faaliyetin devam ettiğine dair kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke resmi makamlarından alınmış belgeyi,*
- *Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmadığına ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmediğine dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi*

konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.”

V. KONUT VEYA İŞYERİ BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE’YE GETİRİLMESİ ŞARTI:

Bu istisnanın uygulanabilmesi için konut veya işyeri bedelinin döviz olarak Türkiye’ye getirilmesi şart koşulmuştur.

Buradaki döviz olarak getirme keyfiyetini satış bedelinin döviz alım belgesine bağlanarak Türk lirasına çevrilmesi şeklinde anlamak doğru değildir. Çünkü yabancılara yapılan konut ve işyeri satışlarında kambiyo mevzuatı açısından, döviz olarak alınan bedelin Türk Lirası’na çevrilmesi mecburiyeti yoktur.

Yurtdışındaki alıcı tarafından, satıcının Türkiye’deki banka hesabına, yurtdışından yabancı para havale edilmesi, bedelin döviz olarak Türkiye’ye getirilmiş olması şartını sağlar.

İstisna şartlarından biri olan “Bedelin Döviz Olarak Türkiye’ye Getirilmesi” şartı hakkındaki idari açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğinin aşağıdaki bölümünde yer almaktadır :

”12.2. Bedelin Döviz Olarak Türkiye’ye Getirilmesi

12.2.1. Bedelin Türkiye’ye Getirilme Zamanı

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50’sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının

da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu Bay (A) ile (B) Yapı A.Ş., inşası tamamlanan 500.000 Dolar bedelindeki konutu, bedelin %50'si peşin, kalan tutarı 6 eşit taksitte ödemek suretiyle satışı konusunda anlaşmıştır. Peşinat, faturanın düzenlenmesinden önce döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ve satıcıya ödenmiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarısı alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilip satıcıya ödendiğinden bu satış işleminde KDV hesaplanmaz.

“12.2.2. Bedelin Türkiye'ye Getirildiğinin Tevsiki

Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilir. Ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye'ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi gerekir.

Alıcılar dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından bankalar aracılığıyla satıcıların hesabına yapılan döviz transferleri;

- Döviz transferine ilişkin banka dekontunda alıcıya ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgilere (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) yer verilmesi veya
- Dövizi transfer eden gerçek veya tüzel kişiler tarafından, transfere konu tutarın alıcı adına gönderildiğine dair satıcıya, alıcı ve teslim konu konut veya iş yerine ilişkin bilgileri (proje adı, adresi, bağımsız bölüm numarası) içeren bir muvafakatname verilmesi

kaydıyla istisna uygulamasında Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgeler kullanılır.

Diğer taraftan, dövizin Türkiye'ye fiziken getirilmesi veya alıcının Türkiye'de bulunan hesabına yurt dışından transfer edilmesi durumunda, söz konusu bedelin satıcıya banka aracılığıyla ödenmesi ve bu ödemenin banka dekontuyla

tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödenmesi de mümkündür.

6824 sayılı Kanunun Resmî Gazete’de yayımlandığı 8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler, bu istisna kapsamında Türkiye’ye getirilen döviz olarak değerlendirilmez. Ancak, belirli konut veya iş yeri almak amacıyla bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, tevsik edilmek şartıyla istisna kapsamında teslimine konu edilen konut veya işyerlerine ilişkin Türkiye’ye getirilen döviz olarak kabul edilir.”

VI. İSTİSNA ŞARTLARI BULUNMADIĞI HALDE KDV’SİZ KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ YAPILDIĞINDA, KİME HANGİ MÜEYYİDENİN UYGULANACAĞI :

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu’nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde;

“.....bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur.”

hükmü mevcuttur.

Haksız yere KDV istisnasının uygulandığı ayda ödenecek KDV çıkmışsa veya devrolan KDV yeterli olmazsa, vergi ziyayı cezalı KDV tarh edilmekte ve gecikme faizi istenmektedir.

KDV Kanunu’nun 13/i maddesinin haksız uygulanmasından kaynaklanan vergi, ceza ve faizler haksız istisna uygulayan konut veya işyeri satıcısından aranacağı gibi müteselsil olarak istisnalı konut veya işyerini alan kişi veya kurumdan da aranabilecektir. Tabiatıyla bu ödemeleri yapmak zorunda kalan alıcı veya satıcı haklı gerekçeleri varsa karşı tarafa rücu edebilir.

KDV istisnasının uygulandığı ayda devrolan KDV varsa ve haksız istisna uygulaması kaldırıldığında, incelemenin yapıldığı tarihe kadar devrolan KDV ödenecek KDV’ye dönüşmüyorsa, KDV tarhiyatı yapılmaz, ceza ve gecikme faizi doğmaz, sadece mükellefin devrolan KDV’sinin küçültülmesi ile yetinilir. ¹

Böyle bir durumda işyeri veya konut alıcısı vergi dairesi tarafından takip edilmez. Ancak devrolan KDV’si küçülen satıcı, buradan doğan zararını tazmin için alıcıya başvurabilir.

¹ Bu konuda Vergi Dünyası Dergisinin Haziran 2021 sayısında yayımlanan “İNCELEME SONUCUNDA DEVROLAN KDV’NİN KÜÇÜLTÜLMESİ” başlıklı yazımıza bakınız. (www.denet.com.tr/yayınlarımız/makaleler/mehmetmac/2021)

İstisna şartları olmadığı halde KDV'siz işlem yapılması veya sonradan sağlanabilen istisna şartlarında aksamaya sebebiyet verilmesi halinde nasıl işlem yapılacağı KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle düzenlenmiştir :

“12.4. İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanununun (13/i) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulur.

İstisna kapsamında teslim konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranır.”

Yukarıdaki ilk paragrafta yer alan hüküm yasa hükmüne dayanmaktadır.

İkinci paragrafta yer alan hüküm ise, yasadaki bir boşluğun idari yorumla doldurulması mahiyetinde olup, bu hükmün geçerliliği tartışmaya açıktır. Zira, kanun metninde bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şart koşulmakla beraber, BEDELİN GETİRİLME ZAMANI hakkında bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla idarenin “yarısı faturadan önce, diğer yarısı sonraki 1 yıl içinde” şeklinde belirlediği döviz getirme süresi yasal dayanaktan yoksundur.

VII. İSTİSNA UYGULANDIKTAN SONRAKİ BİR YIL VEYA ÜÇ YIL İÇİNDE İLGİLİ KONUT VEYA İŞYERİNİN ALICISI TARAFINDAN SATILMASI İSTİSNA HAKKINI ORTADAN KALDIRIR:

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde yer alan;

“İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.”

hükmündeki “**BİR YIL**“ ibaresi, 7394 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile “**ÜÇ YIL**“ olarak değiştirilmiştir. (Yürürlük 01.05.2022)

Görüldüğü gibi işyeri veya konut alıcısı KDV Kanunu'nun 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak aldığı konut veya işyerini, istisnanın uygulandığı (KDV'siz alış faturasının düzenlendiği) tarihten itibaren **1 yıl içinde** (Teslimatı 01.05.2022 ve daha sonraki tarihlerde yapılan konut veya işyerleri **üç yıl içinde**) elden çıkarırsa, bu istisna iptale uğramaktadır.

Bu şekilde istisna iptaline uğrayan KDV tutarı normal ödeme vadesinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte ve tapu işlemi yapılmadan önce, malı erken (1 yıl veya 01.05.2022 ve daha sonra alınan konut veya işyerleri açısından üç yıl geçmeden önce) elden çıkaran tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bu konuda açıklık getirilmesi gereken ayrıntılar, KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle ifade edilmiştir :

“12.3. Konut veya İş Yerinin Üç Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekir.

İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanununun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmez.

Üç yıllık süre dolduktan (üç yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmaz.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 3065 sayılı Kanununun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirleri işlem bazında aylık dönemler itibariyle, en geç takip eden ayın 10 uncu gününe kadar elektronik ortamda ve liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.”

Yukarıdaki KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/B-12.3. no.lu bölümünde, istisna hakkını ortadan kaldıran erken satış süresi üç yıl olarak zikredilmekle beraber bu sürenin 01.05.2022 tarihinden önce 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak satılmış bulunan konut ve işyerleri açısından bir yıl olarak anlaşılması gerekir. Çünkü Kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yeni getirilen üç yıllık istisna bozucu satış süresi, daha önce uygulanmış KDV istisnaları açısından bir yıldır. Aksi bir yorum, vergilemenin anayasal ilkeleri olan hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine aykırılık teşkil edecektir.

Kaldı ki 01.05.2022 den önce 13/i maddesi kapsamında yapılmış konut veya işyeri teslimatlarına ilişkin tapu kayıtlarındaki şerhler 1 yıl olarak konulmuştur.

VIII. İSTİSNANIN BEYANI :

KDV Kanunu'nun 13/i bendi uyarınca KDV'siz fatura düzenleyerek konut veya işyeri satan mükelleflerin, bu işlemlerini KDV beyannamesine nasıl yansıtacakları KDV Genel Uygulama Tebliğinde şöyle açıklanmıştır :

"12.5. İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlarını KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK: 24) ile bildirir."

IX. KDV KANUNU'NUN 13/i MADDESİ KAPSAMINDA YAPILAN KDV'SİZ İŞLEMLERLE İLGİLİ KDV YÜKLENİMLERİ İNDİRİLEBİLİR VE İNDİRİMLE GİDERİLEMEME HALİNDE İSTENİRSE, İADE ALINABİLİR :

KDV Kanunu'nun 13 üncü maddesi, tam istisna kapsamında olan (indirim ve iade hakkı veren) bir maddedir. (KDV Kanunu'nun 32 nci maddesi)

13 üncü maddenin (i) maddesi kapsamında işlem yapmış olan mükelleflerin, bu işlemle ilgili olarak yüklenip indirimle gideremedikleri KDV'leri, isteklerine bağlı olarak nasıl iade alabilecekleri, KDV Genel Uygulama Tebliğinin aşağıdaki bölümünde düzenlenmiştir :

"12.6. İade

Konut veya iş yeri teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi

- *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*
- *Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken Tebliğin (II/B-12.1.3) bölümünde sayılan belgeler*
- *Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları*
- *Satışa ilişkin tapu kayıt örneği*

12.6.1. 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.

12.6.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 10.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 10.000 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."

X. SONUÇ :

Yurtdışında mukim (ve özellikle yabancı uyruklu) kişilere gayrimenkul satış yapılmasının doğru olup olmadığı tartışılmakta olan ve konumuz dışında kalan bir husustur.

Eğer yurtdışında mukim (ve özellikle yabancı uyruklu) kişilere taşınmaz satış ülkemiz açısından yerinde bir işlem ise, bu satışın vergi istisnası ile desteklenmesi doğaldır.

KDV Kanunu'nun 13-i maddesindeki istisna yurtdışında mukim olanlara yeni konut veya işyeri satışını destekleyen bir hükümdür.

Bu hükmün tatbikine ilişkin detaylar yukarıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

Istisna hükmüne göre konut veya işyerini alan yurtdışında mukim kişi bu taşınmazı belli bir süre içinde satarsa istisna şartları bozulmaktadır. Söz konusu süre, bu istisnanın getirildiği 01.04.2017 tarihinden bu yana bir yıl olarak uygulanmıştır.

Bahsi geçen sürenin 7394 sayılı Kanunla üç yıl olarak değiştirilmesi nedeniyle, bu değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.05.2022 ve daha sonraki tarihlerde teslim alınan konut ve işyerleri, alınış tarihinden itibaren üç yıl içinde elden çıkarıldığı takdirde, istisna şartları bozulacak ve zamanında tahsil edilmeyen KDV, tecil faizi ile birlikte ve tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenecektir. Elden çıkarma süresinin 1 yıl yerine 3 yıl haline getirilmesi bize göre isabetli olmuştur. Çünkü 1 yıllık sürenin kısalığı nedeniyle bu KDV istisnasının zaman zaman KDV ticaretine dönüşmesi olasılığı vardı.

01.05.2022 tarihinden önce 13/i maddesi kapsamında KDV'siz olarak satılmış bulunan konut ve işyerleri açısından söz konusu istisna bozucu satış süresinin bir yıl olarak anlaşılması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yeni getirilen 3 yıllık sürenin, bu değişiklik öncesindeki işlemlere uygulanması hukuka aykırıdır.