

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 31.05.2021
Duyuru No : 2021/075
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
MAYIS 2021 - Sayı:477

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

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

YENİ İNŞAATTA BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİM ZAMANI KONUSUNDAKİ İDARİ KABUL (34 NO.LU KDV TEBLİĞİ)

ÖZET:

Yeni inşa edilen apartman, işhanı veya sitelerde bağımsız bölüm satış işlemleri, temel dahi atılmadan önce (topraktan) başlayıp, inşaatın tamamlanmasından sonra devam edebilmektedir.

Bina inşaatının veya ilgili bağımsız bölüm teslimatının ne zaman yapıldığı ve teslim işleminin belgelenmesi ile ilgili konular ;

- Konut veya işyeri satış hasılatının ne zaman doğduğu,
- Satılan bağımsız bölümün KDV'sinin ne zaman doğduğu,
- KDV oranının ne olduğu (KDV oranı teslimin yapıldığı tarihte -fatura erken kesilmiş ise fatura tarihinde-geçerli olan orandır.)

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 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 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.

- İndirimli oran veya KDV istisnası uygulanan hallerde KDV iade hakkının hangi ay itibariyle doğduğu,
- Fatura düzenlenmesine ilişkin 7 günlük sürenin ne zaman başladığı,

açılarından önem taşımaktadır.

Yeni inşaatlarda inşaatın fiilen ne zaman tamamlandığı, tapu verme, fiili teslim, kullanıma başlama, kiracı yerleştirme, ikametgah bildirim, elektrik, su, gaz, kullanımı, teslim tutanağı veya iş bitirme tutanağı düzenlenmesi yapı kullanma izninin alınması gibi bir çok işlem ve duruma bağlı olarak belirlenen karmaşık bir konudur.

34 nolu KDV Tebliği ile yapılan açıklama, söz konusu teslim tarihini belirleme açısından önemli bir idari kabul içermektedir. Bu Tebliğde Maliye İdaresi tapunun verilmesi ve yapı kullanma izninin de mevcut olması durumunda BAŞKACA BELGE ARANMAKSIZIN teslimatın yapılmış olduğunun kabul edileceği yönündedir.

Bu kabul uyarınca,

- Yeni inşaatlarda tapu verilmiş daha sonra yapı kullanma izni alınmış ise, iznin alındığı tarih,
- Yapı kullanma izni alındıktan sonra tapu verilmişse tapu verme tarihi

daha önce teslim yapıldığına dair kanıt yok ise, TESLİM TARİHİ olarak kabul edilecek ve bu tarih esas alınmak suretiyle fatura düzenlenmesi ve diğer vergisel işlemlerin yapılması gerekecektir.

Aşağıdaki bölümlerde yeni inşaatlarda vergisel açıdan teslimat işleminin yapılmış zamanına ilişkin genel açıklamalar yapıldıktan sonra söz konusu yeni idari kabul izah edilmiştir.

ANAHTAR KELİMELER : konut, işyeri, KDV oranı, taşınmazlarda KDV doğuş zamanı, topraktan satış, arsa karşılığı inşaat, tapu, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, kat irtifaklı arsa payı tapusu, kat mülkiyeti tapusu, erken fatura, yabancılara istisnalı konut veya işyeri satışı, eş zamanlı, fiili teslim, iskan, yapı kullanma izin belgesi.

1. GENEL OLARAK YENİ İNŞAATTAN KONUT VEYA İŞYERİ SATIŞLARINDA TESLİMATIN NE ZAMAN GERÇEKLEŞTİĞİ:

1.1. Teslimat Zamanı Açısından Tapu Verme İşlemi:

Türk Medeni Kanunu'nun 705 inci maddesinde ;

“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur.”

hükmü mevcuttur. Buna göre, gayrimenkulün tapusu verilmediği sürece mülkiyeti de hukuken alıcıya geçemez.

Fakat vergi uygulamalarında gerçek ve fiili durumun esas alınması prensibi bulunduğu için taşınmaz teslimlerinde, tapunun verilme zamanından bağımsız olarak, fiili teslim (konutun veya işyerinin tamamlanmış olması ve alıcının tasarrufuna bırakılması) tarihi KDV'nin ve hasılatın doğuş tarihi olarak kabul edilmektedir.¹

Hal böyle olmakla beraber tapu verilmişse ve konut veya işyerinin kullanıma hazır halde olduğuna dair yeterli kanıt varsa teslimin gerçekleşmiş olduğu açıktır.

Yine fiili teslim prensibi nedeniyle arsa payı tapusu verilmiş olsa bile, konut veya işyeri henüz teslim hazır hale getirilmemişse KDV doğmaz.²

Fakat kat mülkiyeti tapusu verilmişse bu tapu, konut veya işyerinin tamamlandığına dair resmi kanıt niteliğini taşıdığı (kat mülkiyeti tapusu yapı kullanma izin belgesi alındıktan sonra düzenlendiği) için kat mülkiyeti tapusunun verildiği tarih, -teslimatın daha önce yapıldığına dair başka bir geçerli kanıt yok ise- tek başına KDV'nin doğduğu tarih olarak dikkate alınabilir.

Tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni bulunmayan (resmi olarak tamamlanmamış görünen) bir konut fiilen alıcısına teslim edilirse (alıcı bizzat kullanmaya başlarsa veya kiraya vererek tasarruf ederse, konutu tamamlanmış olarak teslim aldığına dair ikrarda bulunursa ve bu ikrarı

¹ Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen 22.5.1998 tarih ve 19201 sayılı muktezada şöyle denilmiştir :
“... gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olay; gayrimenkulün tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın, tapuda devir işleminden önce de meydana gelebileceği tabiidir.”

² Danıştay 13 üncü Dairesi, yap-sat işi de uğraşan bir inşaatçının, bitmemiş daireye ait arsa payı tapusunu vermesi olayının arsa veya daire teslimi sayılmayacağı, satışa konu malın daire olduğu ve buna ait KDV nin daire tamamlanıp teslim edildiği zaman doğacağı yönünde karar vermiştir. (5.12.1996, E.1996/1427, K.1996/5119) Uygulamada genellikle bu anlayışa uygun şekilde işlem yapılmaktadır.

destekleyen yeterli kanıt varsa) fiili teslim tarihi itibariyle bu konuta ait KDV doğar.

KDV oranı ise, KDV'nin doğduğu tarih (fiili teslim tarihi veya fatura erken kesilmiş ise fatura tarihi) itibariyle yürürlükte bulunan orandır.³

1.2. Arsa Karşılığı İnşaatlarda Karşılıklı (EŞZAMANLI) Teslim:

Maliye İdaresi, arsa karşılığı inşaat ilişkilerinde arsa sahibinin müteahhide vereceği arsa için, tapuda tescil işlemi yapmış olmasını arsa teslimi saymakta ve arsanın emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını istemekteydi. Halbuki bu işlem teminat verme mahiyetindedir. İdare, bu durumu fark ederek 60 no.lu KDV Sirkülerinde, arsa karşılığı inşaat ilişkisinde arsa tesliminin konut veya işyeri teslimi ile EŞZAMANLI olarak gerçekleştiği yönünde düzenleme yapmıştır. Arsa sahibine vaad edilen bağımsız bölümün teslim tarihinin nasıl belirlendiği ise, bu yazımızın konusudur.

1.3. Gayrimenkul Satış Vaadi Senedinin Teslim İle İlgisi:

Gayrimenkul satış vaadi senedi yapılması mülkiyetin intikali sonucunu doğurmaz.

Yeni inşaattaki bir bağımsız bölümün arsa payının gayrimenkul satış vaadi senedine konu edilmesi tek başına teslimatı belgeleyemez. Ancak böyle bir senedin varlığı, teslimatın yapıldığına dair diğer delillerle birlikte ek delil olarak dikkate alınabilir.

1.4. Kamulaştırmada Teslim Zamanı Ve Tezyid-i Bedel:

Teslimi KDV'ye tabi olan bir taşınmazın kamulaştırma işlemi KDV hesaplanmasını gerektirmektedir.⁴

³ KDV'nin ne zaman doğduğu, KDV Kanunu 10 uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 10 uncu maddeye ilişkin kısmındaki 3.2.8. no.lu bölümde taşınmaz satışlarında KDV'nin ne zaman doğacağı hakkında genel bilgi sunulmuştur.

⁴ Bu konuda detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 1'inci maddeye ilişkin Kamulaştırma İşlemleri başlıklı 6.35 nolu bölümüne bakınız. (Her ne kadar 30.05.2001 tarih ve E:2001/5-439, K:2001/449 sayılı Yargıtay kararında, kamulaştırmada mal sahibinin iradi teslimde bulunmadığı, malının zorla elinden alındığı göz önünde tutularak böyle bir işlemin KDV doğurucu işlem olamayacağı hükmü yer almakta ise de, bu içtihadı bel bağlamak doğru değildir. Kaldı ki, malı kamulaştırılan mükellefler bu malın tesliminin KDV'ye tabi olduğunu ispat suretiyle kamulaştırma bedeline

Kamulaştırma işlemlerinin tamamlandığı tarih KDV'nin doğduğu tarih olarak kabul edilmektedir.

Kamulaştırma bedelinin artırılması için açılan dava sonucunda ek bir bedel ödenmesine hükmedildiği takdirde bu ek bedel, KDV Kanunu'nun 24/c maddesi uyarınca “fiyat farkı” olarak KDV'ye tabidir.

Tezyid-i bedel olarak isimlendirilen bu ek bedele ait KDV'nin doğuş zamanı bir özelgede ⁵ ;

“.....kamulaştırma bedeli konusunda açılan dava sonucu mahkemece artırılan tutar katma değer vergisine tabi olup, bu işlemde vergiyi doğuran olay Yargıtay kararının şirkete tebliğ tarihinde meydana gelmektedir.”

şeklinde belirlenmiştir

1.5. Yeni İnşaat veya Bağımsız Bölümün İcra Yoluyla Satılmasında Teslim Zamanı:

Alacak davası, izale-i şuyu gibi nedenlerle icra yoluyla yapılan gayrimenkul satışları, KDV Kanunu'nun 1/3-d maddesindeki “Müzayede mahallinde yapılan satışlar” ibaresine dayanılarak KDV'ye tabi tutulmaktadır.⁶ (KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-6 nolu bölümü)

İcra yoluyla yapılan satışlarda KDV, satış işleminin kesinleşmesiyle doğmakta ve bu KDV bedelin tahsil edildiği günü izleyen gün içinde icra dairesi tarafından beyan edilip ödenmektedir.⁷

ilaveten KDV tahsilatında bulunabildikleri takdirde, kamulaştırmanın KDV'ye tabi olmadığı gibi bir hükme ihtiyaç duymayacaklardır.)

⁵ 05.05.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/54012677/16567, <http://gazeteler.erenet.net/?gazeteoku=www.malihaber.com>, ET.23.03.2011 (bu not Sayın Yrd.Doç.Dr. Gülden ŞİŞMAN'ın “Katma Değer Vergisi 'nde VERGİYİ DOĞURAN OLAY” isimli kitabının 146. sahifesindedir.

⁶ İcra daireleri tarafından mal satışına ilişkin görüşlerimiz hakkında Vergi Dünyası dergisinin Nisan 2021 sayısında yayımlanan “İCRA DAİRELERİ TARAFINDAN SATILAN MALLARA İLİŞKİN HATALI KDV UYGULAMASI, KANUNA AYKIRILIK VE HAKSIZLIK OLUŞTURMAKTADIR” başlıklı yazımıza bakınız.

⁷ İcra yoluyla yapılan satışlar konusunda detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 1'inci maddede ilişkin 4.4.1. nolu bölümüne bakınız.

1.6. Teslim Tutanağının, Teslim Zamanını Belgeleme Açısından Durumu :

Satışı yapılan konut veya işyerinin teslim edildiği tarihin belirlenmesinde en çok kullanılan belge teslim tutanağıdır.

Bu tutanakta alıcı, satın aldığı konut veya işyerinin kendisine teslim edildiğini ikrar etmektedir.

Fakat konut veya işyeri henüz tamamlanmadığı halde teslim tutanağı düzenlenmiş olabileceği göz önünde tutularak, teslim tutanağı tek başına teslim belgesi olarak yeterli görülmemekte, konut veya işyerinin teslim tutanağı tarihi itibarıyla tamamlanmış veya tamamlanmaya çok yakın durumda bulunduğu dair destekleyici kanıt veya kanıtlar aranmaktadır.

1.7. Bağımsız Bölümün Kullanıma Hazır Olduğuna Dair Vergi Dairesince Tespit Yapılmış Olması :

İnşaatçılar uygun gördükleri zamanda kendi vergi dairelerine veya inşaatın bulunduğu vergi dairesine başvurarak vergi dairesi ilgililerin inşaatla yoklama yapmak suretiyle hangi bağımsız bölümlerin kullanıma hazır hale getirildiğinin tespitini isteyebilirler. Böyle bir tespitin varlığı tapu verilmesi veya teslim tutanağı gibi yeterli bir belge ile bir araya geldiğinde teslimatı belgelemeye yeterli olur.

1.8. Belediyenin İş Bitirme Tutanağı ve Yapı Denetim Kuruluşunun Yapının Tamamlandığına Dair Raporu :

Başlıktaki her iki belge inşaatın tamamlandığını resmen tevsik eden belgeler olup, bizim anlayışımıza göre yapı kullanma izin belgesi kadar kuvvetli ve inşaat bitim tarihini daha doğru olarak gösteren belgelerdir.

Yapı kullanma izin belgesi de inşaatın tamamlandığını göstermekle beraber teknik ve idari nedenlerle bu belge, inşaatın bitiminden çok sonra alınabilmekte veya hiç alınmaya bilmektedir.

1.9. Bağımsız Bölüm Faturasının Erken Düzenlenmesi Halinde Durum⁸ :

Yukarıdaki bölümde konut teslimlerine ilişkin KDV'nin normal olarak ne zaman doğduğu özet olarak açıklanmıştır.

⁸ Faturanın erken düzenlenmesi hakkında www.denet.com.tr 'deki makalelerimiz bölümünde (Mehmet MAÇ – 2004 yılı) bulunan “MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?” başlıklı makalemizdeki, mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği yönündeki görüşümüz, 11 no.lu KDV Tebliği'nin 9. Maddesi ile teyit edilmiş bulunmaktadır. (www.denet.com.tr/Yayınlarımız/Makaleler/Mehmet_Maç/2004)

Buna mukabil konuta ilişkin faturanın normal KDV doğuş tarihinden önce (erken) düzenlenmesi halinde KDV doğuş zamanı faturanın düzenlendiği gün olacaktır.

Çünkü KDV Kanun'unun 10/b maddesinde faturanın teslimden önce düzenlenmesi halinde KDV'nin de fatura düzenleme günü itibariyle (erken olarak) doğacağı hükme bağlanmıştır.

Erken fatura düzenlemek suretiyle KDV'nin erken doğmasını sağlamak, KDV oranı bu erken tarihte geçerli KDV oranının dikkate alınabilmesi imkanı getirmektedir.

Örnek vermek gerekirse satışı yapılan inşa halindeki konutun normal KDV oranı %18 ise, 31.12.2019 tarihinde henüz tamamlanmamış ve teslim edilmemiş halde olsa bile faturası erken kesilerek 2019 yılı sonuna kadar devam eden %8 KDV uygulaması imkanından yararlanılabilmektedir.

Konut veya işyeri teslimine ilişkin KDV, erken düzenlenen fatura tarihi itibariyle doğmakla ve bu tarihin içinde bulunduğu aya ait KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir beraber, indirimli oran uygulaması nedeniyle KDV iadesi talep edebilmek için inşaatın tamamlanıp fiilen alıcısına teslim edilmesi gerekmektedir.

Keza inşaat devam ederken düzenlenen satış faturasının hasılat kaydına konu edilmemesi, kaydın 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER hesabına yapılması gerekmektedir.

1.10. İlişkili Kişilere Bağımsız Bölüm Satılması :

Bazı inşaat projelerinde bağımsız bölüm satışlarının yavaş ilerlemesi nedeniyle stoktaki bağımsız bölümlere ait KDV iadelerinin bir an önce alınabilmesi için bağımsız bölümlerden bir kısmının ilişkili kişiler adına fatura edildiği görülebilmektedir.

Bu gibi durumlarda Maliye İdaresi görüşlerini de dikkate alarak söz konusu faturaları muvazaalı saymak suretiyle bu faturalardaki bağımsız bölümlere ait KDV iade taleplerini reddedebilmektedir.⁹

Böyle bir reddin haklı olabilmesi için, teslimatın sadece teslim tutanağına dayandırılmış olması gibi muvazaaya müsait bir durum arz etmesi gerekir.

⁹ Sayın Dr. Eyyup İNCE'nin Vergi Dünyası Dergisi'nin Mart 2021 sayısında yayınlanan "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İadesi ve Özellikli Hususlar" başlıklı yazısının 9.8. ve 9.9. no.lu bölümleri.

İlişkili kişiye fatura edilen bağımsız bölümün tapusu verilmişse ve inşaatın tamamlanmış olduğuna dair yeterli kanıt varsa KDV iade talebinin reddedilmesi haklı olamaz. Çünkü alıcı ilişkili kişi de olsa, satış işlemi ve mülkiyet devri kesinleşmiş ise satışın muvazaalı olduğunun iddiasının ileri sürülmesi mümkün değildir.

Nitekim, 34 no.lu KDV Tebliği'nin 7. Maddesinde ;

“.....yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınır.” denilmek suretiyle, böyle bir durumda muvazaa ileri sürülemeyeceği kabul edilmiştir.¹⁰

Hatta, inşaatın tamamlandığına dair yeterli kanıt varsa ve ilişkili kişiye tapu verilmişse yapı kullanma izin belgesi olmasa dahi muvazaa ileri sürülmemelidir. Zira inşaat tamamlandığı halde teknik ve idari nedenlerle yapı kullanma izninin alınabilmesi çok gecikmekte veya mümkün olmayabilmektedir.

Keza, ilişkili kişiye satış faturasının düzenlendiği tarihte inşaatın tamamlanmış olduğuna dair yeterli kanıt varsa, iade talebinden sonra tapu verilmiş olsa bile, tapu verilmesinin muvazaa iddiasını önleyici niteliği dolayısıyla KDV iade talebinin haklı olduğunun kabulü gerekir.

1.11. Bağımsız Bölümün Natamam Şekilde Teslimi :

Yukarıdaki açıklamalarımız yeni inşaatlardaki bağımsız bölüm satışlarının TAMAMLANMIŞ HALDE TESLİM ŞARTLI olduğu hallerle ilgilidir.

Şayet satış işlemi, bağımsız bölümün mevcut tamamlanmamış hali itibariyle (natamam halde) yapılmışsa, teslim zamanının belirlenmesinde farklı belgeler ve farklı bir vergisel durum söz konusu olacaktır.¹¹

¹⁰ Sayın Abdullah TOLU www.dunya.com da yayımlanan “ MALİYE KDV İADE DÜZENLEMESİNE AÇIKLIK GETİRDİ.” başlıklı yazısında ilişkili kişilere yapılan satışlarda muvazaa iddiaları nedeniyle sorunlar yaşandığını, tapunun verildiği ve yapı kullanma izin belgesinin alındığı durumlarda böyle bir iddianın ortaya çıkmaması gerektiğini belirterek açıkça ifade edilmemiş olsa da Maliye İdaresi tarafından bu durumun 34 nolu KDV Tebliği ile kabul edildiğini ifade etmiştir.

¹¹ Bu konuda Lebib Yalkın Dergisi'nin Eylül 2019 sayısında yayınlanan “İNŞAAT HALİNDEKİ (NATAMAM) KONUT VEYA İŞYERİ SATIŞLARINDA KDV ORANI, KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALARI İLE BU TAŞINMAZLARIN KISMİ BÖLÜNMEYE KONU EDİLMESİ AÇISINDAN DURUM” başlıklı yazımıza bakınız.

1.12. Ödeme Durumunun Teslim Zamanı Belirlenmesi Açısından Rolü Yoktur :

Bilindiği üzere, mal teslimlerinde KDV doğuran ana olay, malın teslimidir. Mal bedelinin ödenmiş veya ödenmemiş olması KDV doğuşu üzerinde etkili değildir.¹²

Ödeme durumu olsa olsa işlem gerçekliğinin ispatı açısından rol oynayabilir. Halbuki burada işlem gerçekliği sorunu değil, işlemin KDV doğurucu anlamda ne zaman gerçekleştiği sorunu vardır.

2. YAPI KULLANMA İZİNİ VARSA VE TAPU VERİLMİŞSE, BAŞKA BİR BELGE ARANMAKSIZIN TESLİMİN GERÇEKLEŞMİŞ SAYILACAĞI YÖNÜNDEKİ YENİ İDARİ KABUL :

34 no.lu KDV Tebliği'nin 7. Maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliği'ne (III/B-3.4.8.) nolu bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir:

“3.4.9. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tevsiki gerekmektedir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri ise gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesine göre, yapı inşaatının tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

¹² Avans alınmasının veya KDV dahil bedelin tamamının tahsil edilmesinin KDV doğurucu etki yapmayacağı yönündeki görüşlerimiz için KDV 6 isimli e-kitabımızın 10. Maddeye ilişkin 2.3. no.lu bölüme bakınız.

Bu itibarla, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirmeye alınır.”

Bilindiği üzere indirimli orana tabi konut teslimlerinde (keza geçici olarak oran indirimi yapılmış işyeri teslimlerinde, yabancı uyruklulara KDV istisnalı olarak satılan yeni konut ve işyeri teslimlerinde) TESLİMATIN NE ZAMAN YAPILDIĞI hususu, DÜŞÜK ORANLI VEYA İSTİSNALI İŞLEMİN HANGİ AY KDV BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLECEĞİ VE VARSA BU İŞLEME İLİŞKİN KDV İADE HAKKININ HANGİ DÖNEM İTİBARIYLA DOĞACAĞI açılarından önem taşımaktadır.¹³

Yeni inşaatlarda tapu verilmesi tek başına inşaatın (veya bağımsız bölümün) vaat edildiği şekilde tamamlanarak teslim edildiği anlamına gelmemektedir. Çünkü inşaat başlamadan önce veya inşaat devam ederken arsa payı tapusu verilebilmektedir. Hem tapu verilmiş hem de yapı kullanma (iskan) izin belgesi düzenlenmiş ise mülkiyet devri ve inşaat bitimi resmen kesinleştiği için bu iki belge teslimatın tevsikini BİR BAŞKA BELGEYE İHTİYAÇ OLMAKSIZIN sağlayabilmektedir.

Nitekim Tebliğin bu hükmünde;

TAPU VERİLMİŞSE, YENİ İNŞAATA AİT YAPI KULLANMA İZİNİ DE DÜZENLENMİŞSE, BU İKİ BELGEDEN GEÇ TARİHLİ OLANIN TEK BAŞINA TESLİMATIN YAPILDIĞI YANİ TESLİME İLİŞKİN KDV NİN VE VARSA KDV İADE HAKKININ DOĞDUĞU TARİHİ BELGELEYECEĞİ (başkaca bir kanıt aranmayacağı) AÇIKLANMIŞTIR. (Bize göre, teslimatın hem tapu verilmesinden hem de yapı kullanma izninin alınmasından önce yapıldığına dair geçerli bir kanıt varsa bu kanıt itibar edilmesi gerektiği tabiidir.)

3. MUHTELİF POZİSYONLARDA YENİ KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMATININ YAPILMIŞ SAYILIP SAYILMAYACAĞINI GÖSTEREN TABLO:

Aşağıdaki tabloda muhtelif pozisyonlara göre bina veya bağımsız bölüm teslimatının hangi tarih itibarıyla yapılmış sayılacağı hakkındaki görüşlerimiz özetlenmiştir :

¹³ Bu konudaki görüşlerimiz, Yaklaşım Dergisinin Haziran 2019 sayısında yayımlanan “KONUT, İŞYERİ VE ARSA TESLİMLERİNDE KDV’NİN NE ZAMAN DOĞACAĞI, KDV ORANI VE ORAN İNDİRİMİNDEN HANGİ TARAFIN YARARLANACAĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR” başlıklı yazımızda yer almaktadır.

POZİSYON	TESLİMAT DURUMU
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmemiş	Teslimat henüz yapılmamıştır. Yapı kullanma izni, teslim tutanağı ve diğer geçerli kanıtlardan hangisi daha önce tarihli ise o tarih itibarıyla teslimat gerçekleşecektir. Mesela alıcının yapıyı bizzat ve fiilen kullanıyor olması veya kiraya vermiş ve kiracının fiilen kullanıyor olması hallerinde, fiili kullanım tarihinin başlangıcı teslim tarihi olarak esas alınabilir.
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağı teslimatın yapıldığı konusunda önemli bir belgedir. Ancak gerçekte teslim yapılmadığı halde teslim tutanağı düzenlenmiş olabileceği için uygulamada tek başına teslim tutanağı teslimi belgeleme konusunda yeterli görülmemekte, belediye tarafından düzenlenen iş bitirme tutanağı yapı denetim firmasının yapının bittiğine dair beyanı, ilgili bina veya bağımsız bölümde elektrik, su, doğalgaz kullanımının başlaması yahut vergi dairesi tarafından inşaat işlerinin bittiğine dair yoklama yapılmış olması gibi ek kanıtlar aranmaktadır.
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmış, teslim tutanağı düzenlenmemiş	Teslimat henüz yapılmamıştır. Teslimat tapu verildiğinde veya teslim tutanağı düzenlendiğinde ve teslimata ilişkin sair kanıtlar oluştuğunda (bunlardan hangisi erken ise) gerçekleşecektir.
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmış	Bu iki belgeden geç tarihli olanın tarihi teslimat tarihidir. 34 nolu KDV Tebliği ile getirilen yeni hükme göre bu iki belgenin birlikte varlığı halinde başkaca bir belge veya yoklama aranmaksızın teslimat tarihi bu iki belge ile tespit edilecek, teslimatın daha sonra yapıldığı iddiaları geçersiz olacaktır. Fiili teslimatın daha önce yapıldığına dair yeterli ve geçerli kanıt var ise, bu kanıtın gösterdiği tarihin teslim tarihi olduğu tabidir.
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağının tarihi, diğer kanıtlarının da desteklemesi halinde esas alınır. Teslimatın yapıldığına dair sair kanıtlar teslim tutanağı tarihinden önce ise bu önceki tarih duruma göre ön planda tutulabilir. Bu durumlarda arsa veya arsa payı tapusunun verilmiş veya verilmemiş olması yahut daha sonra verilmesi teslimat tarihini etkilemez.
Arsa (veya kat irtifaklı arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağının varlığı, diğer destekleyici belgelerle birlikte teslimatın yapıldığını gösterebilir. Yapı kullanma izninin (belediyenin iş bitirme tutanağının veya yapı denetim firmasının inşaatın tamamlandığına dair raporunun) varlığı bize göre teslim tutanağının destekleme açısından yeterli olup, bu pozisyonda tapu verilmemiş olmasına rağmen teslimat yapılmış sayılmalıdır.
Kat mülkiyeti tapusu verilmiş	Teslimatın daha önce yapıldığına dair yeterli ve geçerli kanıt bulunmadığı takdirde kat mülkiyet tapusunun verilmesi tek başına teslimatı belgelemeye yeterlidir.
Bağımsız bölümün kullanıma hazır halde olduğuna dair vergi dairesi tarafından yapılmış yazılı tespit var ve tapu verilmiş	Bu iki belgeden hangisi geç tarihli ise teslimat bu geç tarihte yapılmış demektir. Vergi dairesinin söz konusu tespiti varsa tapu henüz verilmemiş olsa bile alıcının imzaladığı teslim tutanağı teslimatı belgelemeye yeterlidir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere yeni inşa edilen binalarda (farklı tarih gösteren başka bir geçerli kanıt yoksa) ;

- Tapu verilmişse iskan belgesinin alındığı,
- İskan belgesi alınmışsa tapunun verildiği,

tarih, aksine başka bir kanıt yoksa TESLİM TARİHİ olarak kabul edilecek, bu tarihten itibaren 7 gün içinde satışa konu binanın veya bağımsız bölümün faturasının düzenlenmesi gerekecektir. (34 no.lu KDV Tebliği'nin 7. Maddesi)

4. SONUÇ:

Yeni inşaat projelerinde bağımsız bölüm teslimatının ne zaman yapıldığı, vergisel açıdan önem taşımaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibine inşaatın teslim edildiği tarih aynı zamanda arsa sahibinin müteahhitte yaptığı arsa teslim zamanını belirlemektedir.

Yeni inşaatlarda bağımsız bölüm teslim zamanının belirlenmesinde ve belgelenmesinde birçok tereddüt ve ihtilaf yaşanmış olup, bu belirlemede rol oynayan etkenler yukarıda elden geldiğince anlatılmıştır.

34 nolu KDV Tebliğinde hem tapu verilmiş hem de yapı kullanma, (iskan) izni alınmışsa, başkaca bir belgeye gerek olmaksızın teslimatın yapıldığının kabulü şeklinde düzenleme yapılmış olmasını isabetli buluyoruz.

Ancak bu açıklamanın yeterli olmadığını, yeni inşaatlarda teslim zamanı konusunun Maliye İdaresi tarafından tüm detay ve özellikleri içerecek şekilde açıklanmasının yararlı olacağını düşünüyoruz.

Yapı kullanma izni yapının kullanıma hazır olduğunu kanıtlayan bir belgedir. Bu belgenin alınmasındaki teknik ve idari güçlükler nedeniyle bağımsız bölümün kullanıma hazır hale getirildiğine dair yeterli başka bir kanıt (vergi dairesinin tespit tutanağı, belediyenin iş bitirme belgesi, yapı denetim firmasının inşaatın bittiğine dair raporu gibi) var ise bunun yanı sıra tapunun verilmiş olması bağımsız bölümün teslim edildiğini belgelemek için yeterli olmalıdır.