

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİ

Memiş KÜRK*

GİRİŞ:

3 065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinde Katma Değer Vergisi Oranı belirlenmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu tek bir KDV. oranı belirlememiştir. Tek bir Katma Değer Vergisi Oranının olmaması uygulamada mükellefleri bazen, vergi oranı indirilen mal teslimleri ve hizmet ifalarında bulunurken, emtia ve hizmet alımlarında ise yüksek oranlı Katma Değer Vergisi ödemek gibi bir sorunla karşı karşıya bırakmıştır. İndirimli Orana Tabi İşlemlerden Doğan Katma Değer Vergisi İadesi müessesesi farklı Katma Değer Vergisi oranı uygulamasının bir sonucudur. Amacı farklı KDV oranı uygulaması sonucu mükelleflerin bu konudaki mağduriyetlerini gidermektir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli orana tabi işlemlerden doğan kdv iadesi, taahhüt işinin yıllara sari olması ve teslim tarihinden önceki dönemlerde fatura düzenlenmesi (kısmi teslim yapılması) halinde özellik arz etmektedir. Bu yazımızda konut yapı kooperatiflerine yapılan yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde kısım kısım mal teslimleri nedeniyle indirimli orana tabi işlemlerden doğan kdv. iadesi konusu incelenecektir.

* Vergi Denetmeni

II- İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDE İADE UYGULAMASI

99 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulu'nca tespit edilecek sınırı aşan kısmının cari yıl içinde vergilendirme dönemleri (aylık dönemler) itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yılın içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi uygulaması başlatılmıştır.İlgili tebliğ ile getirilen yenilik cari yıl içinde de iade(mahsuben olması şartıyla) imkanının getirilmesidir.

Bakanlar Kurulu, bu hükmün uygulanmasına yönelik olarak 2006/10379 sayılı Kararname ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınırı 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleşecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000 YTL olarak belirlemiştir. 2007 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.(102 no'lu KDV Genel Tebliği ile bu sınır 2007 yılı için 10.800 YTL olarak belirlenmiştir.)

KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen

KDV tutarlarının, 2006/10379 sayılı Kararname ile belirlenen sınırı aşan kısmı, 99 Seri nolu tebliğde belirtilen borçlara yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsup edilebilecektir.

Konu ile ilgili olarak daha önce Maliye Bakanlığınca düzenlenen 74, 76 ve 85 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde İndirimli Orana tabi işlemlerde İade uygulamasının nasıl yapılacağı ve İade tutarının nasıl hesaplanacağı ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 2 numaralı bölümüne göre mükelleflerin iade tutarını izleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinden herhangi birisinde verecekleri beyanname ile isteyebilecekleri belirtilmiştir. Bu maddeye göre İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetlerde bulunan mükellefler, bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri ve yılı içerisinde indirim yoluyla telafi edemedikleri iade edilecek Katma Değer Vergisi tutarını, 74 ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslara göre hesaplayacaklardır. Mükellefler, sözü edilen Genel Tebliğlerdeki açıklamalara uygun olarak hesaplanan ve ilgili yıl için geçerli alt sınırı aşan iade tutarlarını, izleyen yılın Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 numaralı KDV beyannamelelerinin herhangi birisinde, sonraki döneme devreden vergi tutarından

çıkarılmak suretiyle iadesini talep edebileceklerdir.

85 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4 numaralı bölümünde de İade hakkını kullanmayan mükelleflerin daha sonra iade talebinde bulunamayacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre; İlgili yılın Ocak-Kasım arasındaki dönemlerde verilecek beyannamelerde iade hakkını kullanmayıp yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih eden mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile KDV iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir.

* Vergi Denetmeni

99 Seri nolu KDV.Genel Tebliğinin 1.3.1.3.bölümünde Mahsuben İade Tutarının nasıl Hesaplanması gerektiği açıklanmıştır ; Yılı içinde mahsuben iade edilecek KDV tutarlarının hesaplanmasına ilgili yılın Ocak döneminden itibaren başlanacaktır. Hesaplama 74 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (1.2.) ve 76 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3) numaralı bölümlerindeki açıklamalara uygun olarak aylar itibariyle ve kümülatif olarak gerçekleştirilecektir. 3 aylık vergilendirme dönemine tabi olup indirimli oran kapsamında işlemleri bulunan mükelleflerde hesaplama takvim yılının ilk 3 aylık dönemi (Ocak-Şubat-Mart) ile başlanacak ve izleyen üçer aylık dönemler itibariyle devam edilecektir.

Bu şekilde yapılacak hesaplama sonunda iade tutarının 10.000 YTL' yi (2007 yılında 10.800 YTL'yi) geçtiği dönemde aşan kısmın, izleyen dönemlerde ise tamamının mahsuben iadesi talep edilebilecektir. İade alacağının doğduğu dönemde, alacağın tamamının mahsup olarak kullanılmaması halinde kullanılmayan tutar, gelecek dönemlerdeki mahsup taleplerinde dikkate alınabilecektir.

III- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT VE TAAHHÜT İŞLERİNDE KDV ORANI

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 28. maddesine istinaden çıkarılan 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı BKK'na ekli (I) sayılı listenin 12. sırasına göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri % 1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Aynı Kanun'un geçici 15. maddesinde ise, 29.07.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır

Önce Katma Değer Vergisi Kanunu'na 3393 sayılı Kanunla eklenen geçici 8. maddesi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1992 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiştir. Bu süre; 3858 sayılı Kanunla 31.12.1995'e,

4134 sayılı Kanunla 31.12.1997'ye uzatılmıştır. Ardından, 4369 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 15. madde ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak ve 4369 sayılı Kanun'un yayımlandığı 29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara münhasır olmak üzere konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Öte yandan, 4134 sayılı Kanunla 31.12.1997 tarihine kadar uzatılmış olan ve 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmış olan (4369 sayılı Kanunla 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan yukarıda sözü edilen değişikliğe kadar) istisna uygulamasının ardından 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 97/10465 sayılı Kararla konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur. 29.07.1998 tarihinde yayınlanan 4369 sayılı Kanunla 3065 sayılı KDV Kanunu'na eklenen geçici 15. maddede yer alan düzenleme sonucunda, 01.01.1998 tarihinden itibaren yapılan inşaat taahhüt işleri de dahil olmak üzere 29.07.1998 tarihinden önce ruhsat alınmış inşaatlara münhasır olmak üzere yapılan inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisna olmaya devam etmektedir.

İnşaat ruhsatı 29.07.1998 tarihinden

sonra alınan inşaatlarla ilgili olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 97/10465 ve 2002/4480 sayılı BKK doğrultusunda %1 oranında katma değer vergisine tabi olmaya devam etmektedir.

Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin olarak 49 ve 66 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde açıklamalar yapılmıştır.

49 No.lu KDV Genel Tebliği'nde, KDV Kanunu'nun geçici 8. maddesindeki istisnanın uygulanabilmesi için;

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

gerektiği esasa bağlanmıştır. Dolayısıyla, istisnadan konut yapı kooperatifleri dışında kalan veya faaliyeti konut dışında inşaat işi olan diğer kooperatiflerin yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır

IV- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İNDİRİMLİ ORANA TABİ İŞLEMLERDEN DOĞAN KDV İADESİ

Yukarıda yazımızın III. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat

at taahhüt işleri (İnşaat ruhsatı 29.07.1998 tarihinden sonra alınan inşaatlarla ilgili olarak) %1 oranında Katma Değer Vergisine tabidir. Teslim edilen konutun büyüklüğünün (150 metrekaresinin altında veya üstünde olması gibi) bir önemi bulunmamaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 15. maddesi kapsamına girmeyen inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan ve % 1 KDV oranına tabi bulunan inşaat taahhüt işleri nedeniyle yüklenilip yılı içerisinde indirilemeyen KDV'ler, Kanun'un 29/2. maddesine göre iade olarak talep edilebilecektir. İade uygulamasında esas olan, **yıl içerisinde teslim veya hizmetin gerçekleştirilerek, faturasının düzenlenmesi ve KDV'sinin beyan edilmesidir.** İade talebinde bulunulabilmesi için, kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işinin tamamlanması veya geçici ya da kesin kabulünün yapılması veyahut işin fiilen bırakılması zorunluluğu yoktur. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, ilgili yıllarda gerçekleştirilen ve faturası düzenlenerek KDV'si beyan edilen inşaat taahhüt işleri nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'ler **sadece ilgili yıllarda** iade olarak talep edilebilecektir

Bilindiği üzere Yıllara sari inşaat ve

taahhüt işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmektedir. Yıllara sirayet eden inşaat ve taahhüt işlerinde, işin bittiği ve konutların Yapı Kooperatifine teslim edildiği tarihte hakediş faturası düzenlendiği, daha önceki yıllarda hiç hakediş düzenlenmediği takdirde mükellefler İnşaat ve Taahhüt işi için yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergileri işin bitim tarihi itibarıyla isteyebileceklerdir.

Konut yapı kooperatiflerine yıllara sari inşaat ve taahhüt işleri nedeniyle yapılan konut teslimlerinde sadece işin bitim tarihinde hakediş faturası düzenlenmesi ve %1 KDV tahsil edilmesi halinde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi açısından herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Mükellefler işin bitim tarihi itibarıyla KDV iadesi talebinde bulunabileceklerdir.

Uygulamada karşılaşılan sorun ise işin bitim tarihinden önce fatura düzenlenmesi ve %1 KDV tahsil edilmesi halinde hangi tarihte iade talep edileceği hususudur. Bu durumda iade talebi kar veya zararın da tespit edildiği yine işin bitimi ve konutların teslimi tarihinde mi istenecektir yoksa hakediş faturası hangi tarihte düzenlendi ise o tarihte mi istenecektir?

Zaman zaman ortaya çıkan bu konu hakkında Maliye Bakanlığınca düzenlenmiş bir tebliğ bulunmamaktadır.

Bazı mükellefler yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde kar veya zarar hesaplamasında olduğu gibi, işin başlangıç ve bitimini bir dönem olarak kabul etmekte ara dönemlerdeki konut yapı kooperatiflerine yapılan hakedişler için iade talep etmeyerek işin bitimi tarihinde iade talep etmektedir. Bu durum ise mükellefleri hiç iade talep edememe gibi bir hususla karşı karşıya bırakmaktadır.

Uygulamada karşılaşılan bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir mükteza(1) aşağıdaki gibidir; “ KDV Kanununun 29/2. maddesi ile 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yılı içerisinde indirilemeyen, tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan ve yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre iade edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak 74, 76, 82, 85, 92, 96 ve 99 Seri Nolu KDV Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin gerekli düzenleme ve açıklamalar yapılmıştır.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade hakkı, işlemin gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Yıllara sari işlerde iş tamamlanmadan hakediş düzenlenmesi ve %1 katma değer vergisi tahsil edilmesi halinde işlemin hakediş kapsamına giren kısmı ile sınırlı olmak üzere iade hakkı ortaya çıkmaktadır. Bu

nedenle işin tamamen bitirilmesi beklenmeden, yıl içindeki hakedişlere bağlı olarak ve hakediş kapsamında ifa edilen hizmetin bünyesine giren vergilerle sınırlı olmak üzere, sözü edilen Genel Tebliğlerdeki açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak iade talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göreLtd. Şti tarafındanKonut yapı kooperatifine sunulan inşaat taahhüt işi kapsamında 2004 yılında teslim edilen konutlara ilişkin olarak daha önce hakediş düzenlenmemesi ve katma değer vergisi tahsil edilmemesi halinde 2000-2004 yılları arasında yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin 2005 yılında iadesi mümkündür.

Ancak 204 yılından önce düzenlenen hakediş olması halinde, o hakedişler kapsamına giren ve ilgili yıllarda iadesi talep edilen katma değer vergisinin 85 Seri nolu KDV Genel tebliğinin A/4 bölümü gereğince 2005 yılı içinde iadesinin talep edilmesi mümkün değildir. ”

Buna göre yıllara sari işlerde iş tamamlanmadan ve konutlar teslim edilmeden önce hakediş faturası düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisi(%1) tahsil edilmesi halinde kısmi teslim gerçekleşmiş olmaktadır. Hak ediş düzenlemesi ile, ilgili yıllarda kısım kısım mal teslimleri gerçekleşmekte olup, İndirimli Orana tabi işlemlerde iade hakkı da doğmaktadır.

İadenin kapsamına ise kısmi olarak gerçekleştirilen teslimlerle (hakedişlerle) ilgili olmak üzere yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergiler girmektedir.

Kısmi teslimler nedeniyle hakedişler kapsamına giren ve o yıllarda iadesi talep edilmeyen Katma Değer Vergisinin, 85 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin A/4 bölümü gereğince ve 96 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 6. bölümü gereğince daha sonraki yıllarda iadesinin talep edilmesi mümkün değildir. Mükellefin iade hakkını kullanmayıp ilgili yıllarda yüklendiği vergileri indirim konusu yapmayı tercih ettiği kabul edilerek ilgili yıllar iade talepleri reddedilecektir.

Aslında kısmi iade uygulaması mükelleflerin lehine olan bir uygulamadır. Çünkü işin bitim tarihi beklenmeksizin kısmi teslimle ilgili iade istenmektedir. Ancak bu konudaki mevzuat eksikliği nedeniyle mükellefler önceki yıllarda hakediş faturası düzenlendiği halde iade talebi için işin bitim yılını beklemektedir. Bazı mükellefler işin bitim tarihindeki iade talebi ile ilgili vergi İdaresinin olumsuz kararı üzerine yargı yoluna başvurmuştur. Mükelleflerin iade talebi için işin bitim yılını beklemeleri ta-

mamen bilgi eksikliğinden ve mevzuattaki eksiklikten kaynaklanmaktadır. Bu nedenle konunun tebliğlerle düzenlenmesi ortaya çıkan sorunların giderilmesine yardımcı olacaktır.

V-SONUÇ:

Yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde iş tamamlanmadan ve konutlar teslim edilmeden önce konut yapı kooperatifine hakediş(fatura) düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisi(%1) tahsil edilmesi halinde kısmi teslim gerçekleşmiş olmaktadır. Hakediş düzenlemesi ile, ilgili yıllarda kısım kısım mal teslimleri gerçekleşmekte olup, İndirimli Orana tabi işlemlerde iade hakkı da doğmaktadır. İadenin kapsamına ise kısmi olarak gerçekleştirilen teslimlerle ilgili olmak üzere yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergiler girmektedir. Kısmi teslimin gerçekleşmesi ile yıllara sari inşaat taahhüt işinin bitim tarihinin beklenmesine gerek bulunmamaktadır. Aksi takdirde mükellefler iade talep edememe gibi bir durumla karşılaşacaklardır.

KAYNAKÇA

21.12.2005 tarih ve B.07.0. GEL. 0.55 /5529-760 sayılı Maliye Bakanlığı müktezası 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

