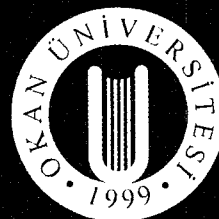




# PROF. DR. SADIK KIRBAŞ'A ARMAĐAN KİTAP

Editörler  
Prof. Dr. Mustafa KOÇAK  
Prof. Dr. Suat TEKER

EYLÜL 2011



REKTÖRLÜK

OKAN ÜNİVERSİTESİ-Eylül 2011

Adres: Okan Üniversitesi, Akfırat Kampüsü Tuzla-İstanbul

Tel :0216 677 16 30  
Faks :0216 677 16 47  
e-mail :okan@okan.edu.tr  
Web :www.okan.edu.tr

ISBN 978-605-5899-15-8

### **Editörler**

Prof. Dr. Mustafa KOÇAK  
Prof. Dr. Suat TEKER

### **Çalışma Ekibi**

Yrd. Doç. Dr. Hülya ARSLAN  
Arş. Gör. Bilal ÖZER  
Arş. Gör. Duygu ARSLAN

### **Hakem Kurulu**

Prof. Dr. İ. Özer ERTUNA  
Prof. Dr. Mithat KIYAK  
Prof. Dr. Mustafa KOÇAK  
Prof. Dr. Nihal SABAN  
Prof. Dr. Suat TEKER  
Prof. Dr. Billur YALTI SOYDAN  
Prof. Dr. Turan YILDIRIM  
Doç. Dr. Dilek TEKER  
Yrd. Doç. Dr. Tutku EKER İŞÇİOĞLU

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Okan Üniversitesi Yayınevi'ne aittir. Okan Üniversitesi Yayınevi'nden yazılı izin alınmaksızın alıntı yapılamaz, kısmen veya tamamen hiç bir şekilde ÇOĞALTILAMAZ, BASILAMAZ, YAYIMLANAMAZ. Kitabın, tamamı veya bir kısmının fotokopi makinası, ofset, bilgisayar ve internet ortamında kullanılması, kaset veya CD'ye kaydedilmesi yasaktır. Böyle bir çerçevede, çoğaltmak da, bulundurmamak da yasa dışı, davranıştır. Okan Üniversitesi Yayınevi, anılan türden yasa dışı davranışta bulunan kurum ve kişilere karşı, her türlü hakkını korur.

1.Basım: 2011

Kapak Tasarım :ES YAYINLARI  
Basım ve Ciltleme:ES YAYINLARI

## İçindekiler

Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ .....	vii
Sunuş	
Bekir Okan.....	ix
Sunuş	
Şule Kut.....	xi
Cevdet Öğüt	
Zoru Başarmak.....	xiii
Suat Teker	
Birlikte Başardık.....	xv
Ahmet KAŞLI	
Ulu Bir Çınardır Sadık Kırbaş Hocam .....	xvi
Dilek ŞİRVANLI ÖZEN	
Sadık Hocam'a .....	xvii
Dilek TEKER	
Prof. Dr. Sadık Kırbaş'a.....	xix
Gonca TELLİ YAMAMOTO	
Yaşamdan Gelen, Yaşamla Gelen Esintiler.....	xx
Ayşenur TOPÇUOĞLU	
Bir Başlangıç Hikayesi.....	xxii
Elif DALDENİZ	
Çeviribilim Bölümü ve Sadık Kırbaş .....	xxiv
Hülya ARSLAN	
Yapıcıların Türküsü.....	xxvi
Tolga YARMAN	
Yaradan'a Varış.....	xxix
Günümüz Evren Oluşum Bilgisi İle Uyumlu, Bütünsel Bir Ahlak Öğretisi: Nasıl?.....	xxix
Ramazan AKSOY, Tevfik OĞUZ	
Tedarik Zinciri Yönetiminde, Tedarikçi Seçme ve Değerlendirme Sürecinde Kullanılan Seçim Kriterleri ve Kdz. Ereğli'de Bir Alan Araştırması.....	1
N. Oğuzhan ALTAY	
Yönetimden Yönetişime Kamu Sektöründe Dönüşüm.....	16
Mehmet Emin ALTUNDEMİR	
Uluslararası Para Fonu: Bretton Woods'tan İstanbul'a .....	25
T. İrfan BARLASS	
Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu.....	39
Şeref BOZOKLU, Veli YILANCI	
Fisher Hipotezi'nin Gelişmekte Olan Ülkelerde Geçerliliğinin Testi .....	51
Şafak E. ÇOMAKLI, Hilal CECANPINAR	
Vergi Usul Hukukunda Usulsüz Tebligatın İdarenin Sorumluluğuna Etkisi... 63	
İ. Özer ERTUNA	
İşsizlik, Yoksulluk ve Yeni Bir Dünya.....	75
Nihat FALAY	
Yönetimlerarası Malî İlişkiler ve Hizmetlerin Optimal Yerelleşmesi.....	86
James HANLON	
The Future Relationship Between The Two Courts In Europe .....	93
James HANLON, H. Sevinç AYDAR	
Cyprus: The Violation of Property Rights And The Ecthr: The Orams Saga .99	

Yasemin IŞIKTAÇ	
Dikkat Cehalet Peçesinde Yırtık Var.....	108
Gül KAYALIDERE, Pelin MASTAR ÖZCAN	
Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirleri: 1980 Sonrası Bir Değerlendirme ..	126
Mehmet Kabasakal	
Yargı Reformu ve Anayasa .....	141
Mustafa KOÇAK	
İlk ve Orta Çağlarda Siyasî İktidar- Ekonomi İlişkileri.....	150
M. Kâmil MUTLUER, Erdoğan ÖNER	
Bütçenin Genellik ve Birlik İlkesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	158
Fatih SARAÇOĞLU, Murat GÖKKAYA	
Türk Ticaret Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Şirketlerde Birleşmenin Anlamı .....	165
Ayşe YİĞİT ŞAKAR	
Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti .....	179
Orhan ŞENER	
%10 Barajının Bütçesel Analizi.....	194
Mehmet ŞENTÜRK, Yusuf Ekrem AKBAŞ	
Anayasal İktisat Öğretisinin Bir Sonucu Olarak Mali Kural Uygulamaları (ABD ve AB Deneyimleri:Türkiye’de Uygulanabilirliği) .....	201
Doğan ŞENYÜZ	
Vergi Kabahatlerinde Tekerrür .....	219
Z. Ertunç ŞİRİN	
Özelge ve Sirkülerlerin Vergi Hukuku Kaynağı Olarak Konumları ve İşlevleri: 6009 Sayılı Yasa Öncesi ve Sonrası Durum.....	230
Keremettin TEZCAN, Sinan ÇUKURÇAYIR	
Türkiye’de Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi: Dolaysız Vergiler Kapsamında Bir Değerlendirme .....	242
Göknur UMUTLU	
Finansal Gelişme ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği .....	262
Mine UZUN	
Türk Vergi Hukukunda Bir Yasallık-Meşruluk Çatışması Örneği: Terim Karmaşası ve Sağlık Kurulu Raporları Arasında Kaybolan Engelli Hakları.....	274
Ümit Süleyman ÜSTÜN, Süleyman ÖNEL	
Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personeline Tahsis Ettiği Kamu Konutları Kira Bedeli Üzerinden Katma Değer Vergisi Alınabilir mi ?.....	291
Billur YALTI	
Vergisel İzahatlar: Sirküler ve Özelge Düzeninde Değişen-Değişmeyen Hükümlere Genel Bakış .....	313

# KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN PERSONELİNE TAHSİS ETTİĞİ KAMU KONUTLARI KİRA BEDELİ ÜZERİNDEN KATMA DEĞER VERGİSİ ALINABİLİR Mİ ?

Ümit Süleyman ÜSTÜN<sup>a</sup>

Süleyman ÖNEL<sup>b</sup>

**ÖZET:** Kamu konutu kavramı genel anlamda kamu kurum ve kuruluşlarının mülkiyetinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlar tarafından kiralanarak personele tahsis edilen konutları ifade etmektedir. Kamu konutları kamu kurum ve kuruluşları personeline, personelin görevinin niteliğine göre ya bedelsiz olarak ya da sosyal yardım amacı da gözetilerek oldukça düşük bedellerle kiraya verilmekte / tahsis edilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşlarının gayrimenkul niteliğindeki kamu konutlarını personeline bedel karşılığı kiraya vermesi / tahsis etmesi durumunda; alınan kira bedeli üzerinden ayrıca Katma Değer Vergisi (KDV) alınıp alınmayacağı hususu ise tartışılması gereken bir konudur. Uygulamada, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar ile Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) niteliğindeki kurum ve kuruluşlar arasında, bunların personeline tahsis ettikleri kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilmesinde ayrıma gidilmektedir. Bu çalışmada KİT'lere ait kamu konutları kira bedeli üzerinden mevcut mevzuata göre KDV alınıp alınmayacağı tartışılmakta ve Maliye Bakanlığı'nın belirtilen husustaki tutumu irdelenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Kamu konutu (lojman), KDV, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı

## 1. Giriş

Kamu konutlarıyla ilgili genel hükümler, tahsis biçimi, oturma süresi, kira, bakım, onarım ve yönetimine ilişkin usûl, esas ve şartlar ile uygulamaya ilişkin diğer hususlar 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu (KKK)'nda<sup>1</sup> düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen hususlar ile konutların bakım ve onarımıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler ise bu kanuna dayanılarak 84/8345 no.lu Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)yla çıkartılan Kamu Konutları Yönetmeliği(KKY)'ne<sup>2</sup> göre belirlenmiştir.

KKK; hemen hemen tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarını kapsamına almış<sup>3</sup>, kamu konutları ile ilgili olarak diğer kanunlarda yapılan düzenlemeler

<sup>a</sup> Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman Üstün, Selçuk Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

<sup>b</sup> Av. Süleyman Önel, Selçuk Üniversitesi, SBE Yüksek Lisans Öğrencisi

<sup>1</sup> 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu (RG: 11.11.1983, 18218).

<sup>2</sup> Kamu Konutları Yönetmeliği (RG: 23.9.1984,18524), Bakanlar Kurulu'nun 84/8345 sayılı Kararı ile yürürlüğe konulmuştur.

<sup>3</sup> KKK md. 2 : "Bu Kanun;

a) Genel bütçeye giren daireler, katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri, belediyeler, il özel idareleri ve belediyelerin kurdukları birlikler ile bunlara bağlı döner sermayeli kuruluşlar,

b) İktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları, sermayesinin tamamı, bu kamu teşebbüslerine ait müesseseler, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşlarına ait olan bağlı ortaklıklar,

c) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç olmak üzere, özel kanunlarla veya özel kanunların verdiği yetkiye dayanılarak kurulan bankalar ile kamu kurum ve kuruluşları,

d) Kanunlarla kurulan fonlar, kefalet sandıkları, beden terbiyesi bölge müdürlükleri,

de bu kanunla birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Kamu konutlarının tahsisi ve idaresine ilişkin hükümler ihtiva eden diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümlerinin uygulanmayacağı da ayrıca hüküm altına alınmıştır (KKK. md. 12). Bu bağlamda KİT'lere ait kamu konutları da KKK kapsamında yer almaktadır.

Kamu konutlarının yönetimi esas itibarıyla Maliye Bakanlığına aittir. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK)'nin<sup>4</sup> 13 üncü maddesinin (e) bendinde<sup>5</sup>, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'ne devlete ait konutları yönetmek ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait konutların yönetimi konusunda politikaları belirlemekle ilgili yetki tanınmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, KKK kapsamındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kira bedelleri, yakıt, işletme, bakım ve onarım giderleri Milli Emlak Genel Müdürlüğünce çıkarılan genel tebliğlerle belirlenmektedir<sup>6</sup>.

Kamu kurum ve kuruluşlarının yetkili makamlarınca, mevcut konutlarının, kamu konut türlerine göre belirlenip ayrımının yapılması ile bu konutlar kamu konutu özelliği kazanmaktadır. Genel bütçeye bağlı dairelerin konutları ise, KHK'nin 13'üncü maddesinin (d) bendi<sup>7</sup> uyarınca, ilgili idareye tahsis edildiği tarihte kamu konutu özelliğini kazanmış olur<sup>8</sup>.

Kamu konutları, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yurt içinde ve yurt dışında inşa ettirme, satın alma ve kiralama suretiyle temin edilen (ancak kiralama zaruri hallerde ve kısıtlı olarak yapılabilir) ve bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan konutlardır<sup>9</sup>. Söz konusu mevzuatta kamu konutları ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler bulunmasına rağmen, kamu konutlarına ilişkin bir tanım yer almamaktadır. Yapılan açıklamalar doğrultusunda kamu konutları genel olarak, kamu kurum ve kuruluşlarının mülkiyetinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlar tarafından kiralanarak personele tahsis edilen konutlardır, şeklinde tanımlanabilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarının gayrimenkul niteliğindeki kamu konutlarını personele bedel karşılığı kiraya vermesi / tahsis etmesi durumunda; alınan kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınıp alınmayacağı hususu tartışılması gereken bir konudur.

---

Tarafından yurt içinde ve yurt dışında inşa ettirme, satın alma, kiralama suretiyle temin olunan ve bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan kamu konutlarının kapsar. Ancak kiralama zaruri hallerde ve kısıtlı olarak yapılabilir. Bunun uygulaması yönetmelikle belirtilir".

<sup>4</sup> 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (RG: 14.12.1983,18251).

<sup>5</sup> 178 sayılı KHK md. 13/e : "Devlete ait konutları yönetmek ve kamu kurum ve kuruluşlarına ait konutların yönetimi konusundaki politikaları belirlemek, her yıl yurtiçi ve yurtdışındaki kamu konutlarının kira ve yakıt bedelleri ile işletme bakım ve onarım esaslarını tespit etmek".

<sup>6</sup> Örneğin : 2011 yılı için, kamu konutları kira ve yakıt bedellerinin nasıl hesaplanacağı 331 Sıra no.lu Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenmiştir (RG: 23.12.2010, 27794).

<sup>7</sup> 178 sayılı KHK md. 13/d : "Hazinenin özel mülkiyetinde veya Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerden, kamu hizmeti için kullanılması gerekli olanları; genel, katma ve özel bütçeli idarelere tahsis etmek ve tahsis amacının ortadan kalkması veya amaç dışı kullanılması halinde tahsisi kaldırmak; tahsisi kaldırılan taşınmaz mallar üzerinde Hazine dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait yapı ve tesisleri tasfiye etmek, tasfiyeye ilişkin esas ve usulleri belirlemek".

<sup>8</sup> MİLE (Milli Emlak Genel Müdürlüğü). (Haziran 2006). *Kamu Konutları Bütçeye Yük Teşkil Ediyor mu?: Ar-Ge Şubesi Araştırma Raporu* (Rapor No : 1). s. 3, bkz.: <http://www.milliemlak.gov.tr>

<sup>9</sup> Bu "konutlarda oturanların yanlarında yalnız kendisinin veya eşinin usûl ve fîrûu ile üçüncü dereceye (üçüncü derece dahil) kadar hısımları veya gelenek, görenek ve ahlâk kuralları gereği, korumak ve bakmakla yükümlü buldukları kişiler oturabilir." KKY md. 13.

Zira 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17 inci maddesinin 4/d fıkrası uyarınca "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, söz konusu istisna kapsamına KİT'lere ait kamu konutlarının (lojmanların) personele tahsisinin girip girmediği hususu kanun metnindeki ifadenin açık olmaması nedeni ile tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın mevcut uygulamasına bakıldığında, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmama; KİT niteliğindeki kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınmaktadır. Bu anlamda kamu konutlarından yararlanan kamu personeli farklı uygulamalara tabi tutulmakta, bu durum da kamu personeli arasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Uygulamadaki farklılık nedeni ile vergi mahkemeleri nezdinde, alınan KDV'nin iptali için açılan davalarda da mahkemelerce farklı kararlar verilebilmektedir.

Bu çalışmada önce kısaca kamu konutu kavramı ve türleri tanımlanıp; kamu konutlarının tabi olduğu mevzuat üzerinde durulacak; kamu konutları kira bedellerinin tespit usûlü ve kira tespitinde temel alınan kriterler belirtilecektir. Daha sonra, bir kısım kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınıp bir kısmından alınmamasına dair Maliye Bakanlığı uygulaması tarihî süreciyle ele alınacak ve konu ile ilgili yargı kararlarına da değinilmek suretiyle genel bir değerlendirme yapılacaktır.

## 2. Kamu Konutlarının Türleri ve Kiralarının Tespiti

Kamu konutları kamu kurum ve kuruluşları personeline, personelin görevinin niteliğine göre ya bedelsiz olarak ya da sosyal yardım amacı da gözetilerek oldukça düşük bedellerle kiraya verilmekte / tahsis edilmektedir. Konut tahsis edilen personelden tahsil edilen kira bedeli genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda hazineye, diğerlerinde kendi bütçelerine irat kaydedilmektedir<sup>10</sup>.

2946 sayılı Kanunla kamu konutları tahsis esasına göre;

- a) Özel tahsisli konutlar,
- b) Görev tahsisli konutlar,
- c) Sıra tahsisli konutlar,
- d) Hizmet tahsisli konutlar,

olarak dört gruba ayrılmıştır<sup>11</sup>. Bu konutlar kamu personelinin makamına, rütbesine ve hizmetinin niteliğine göre tahsis edilmekte olup; KKK'nda; personelin kamu konut türlerine göre konutu kullanma süreleri de farklı şekillerde belirlenmiştir<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> KKK md. 5 / 3 : "Konutların aylık kira bedelleri, personelin aylık veya ücretinden peşin olarak bordro üzerinden kesilmek suretiyle tahsil edilir ve genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda hazineye, diğerlerinde kendi bütçelerine irat kaydedilir".

<sup>11</sup> KKK md. 3: "Kamu konutları, tahsis esasına göre aşağıdaki belirtilen dört gruba ayrılır:

- a) Özel tahsisli konutlar, yönetmelikte belirlenecek temsil özelliği olan makam ve rütbe sahiplerine tahsis edilen özel nitelikli konutlardır.
- b) Görev tahsisli konutlar; yönetmelikle belirlenecek makam ve rütbe sahiplerine, görevlerinin önemi ve özelliği, yetki ve sorumlulukları gereğince tahsis edilen konutlardır.
- c) Sıra tahsisli konutlar; hizmet süresi, daha önce kamu konutlarından yararlanma durumu ve süresi, çocuklarının ve bakmakla mükellefe olduğu aile fertlerinin sayısı, aile fertlerinin gelir durumu, konuttan yararlanma için bekleme süresi, eşinin de bu Kanun kapsamına giren kurum ve kuruluşlarda

KKY'nin 21/a maddesinde ise kamu konutları, mülkiyet durumu, yapı cinsleri ve kullanılış özelliklerine göre yedi ayrı tipe ayrılmıştır.

Kamu konutlarının kira bedellerinin tespitine ilişkin olarak KKY'nin 23 üncü maddesinde şu hüküm yer almaktadır: “Konutların aylık kira bedeli, o yıl için belirlenen aylık kira birim bedelinin, konutun brüt inşaat alanı ile çarpılması suretiyle, ilgili kurum ve kuruluşça tespit edilir. Brüt inşaat alanının yüzyirmi metrekareden fazlası dikkate alınmaz. Kira bedeli konutun teslim tarihinden itibaren hesaplanır. Konutların aylık kira bedelleri personelin aylık veya ücretinden peşin olarak ve bordro üzerinden kesilmek suretiyle tahsil edilerek genel bütçeye dahil kurum ve kuruluşlarda Hazine'ye ve diğerlerinde ise kendi bütçelerine irat kaydedilir”.

Kamu konutlarının, KKY'nde belirlenen yedi ayrı tipe göre aylık kira bedellerinin hesaplanmasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedelleri, sosyal yardım amacı da gözönünde bulundurularak, Maliye Bakanlığının koordinatörlüğünde, ilgili bakanlıkların temsilcilerinden teşekkül eden komisyon tarafından her takvim yılının başlangıcından en az üç ay önceden belirlenir. Başbakanın onayı ile yılbaşından itibaren uygulanmak üzere Milli Emlak Genel Tebliği olarak Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur (KKY md. 21/b). 2009 yılı için belirlenen aylık kira ve yakıt birim bedelleri 321 sıra no'lu Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenmiştir<sup>13</sup>.

Burada özellikle dikkati çeken husus, kamu konutlarının aylık kira bedellerinin hesaplamasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedellerinin “sosyal yardım amacı” göz önünde bulundurularak tespit ediliyor olmasıdır. Ayrıca aylık kira ve yakıt birim bedellerinin kamu konut kira bedelinin tespiti için çarpılacağı kamu konutunun brüt inşaat alanının yüz yirmi metrekareden fazlasının dikkate alınmayacağı yönündeki hüküm de sosyal yardım amacını pekiştirir niteliktedir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri ve bunlara ait kamu konutlarına da kısaca değinmek gerekirse: Kamu iktisadi teşebbüslerinden 1961 Anayasasında söz edilmesine rağmen 1982 Anayasasında KİT'lerin herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Anayasanın Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi başlıklı 165 inci maddesinde ise bu kuruluşlar dolaylı bir biçimde “sermayesinin yarısından fazlası, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları” olarak tanımlanmıştır<sup>14</sup>.

çalışan personel olması gibi hususlar dikkate alınarak yönetmelikte belirlenecek puanlama esasına göre tahsis edilen konutlardır.

d) Hizmet tahsisli konutlar; hudut karakolu, istasyon, haberleşme, gözlem, araştırma, inşaat mahalli gibi, meskûn yerlerden uzak, sosyal ve ekonomik zorlukları olan ulaşım ve iskân imkânları kısıtlı yerlerde, normal çalışma saatleriyle sınırlandırılması kabil olmadan görev başında bulundurulması gerekli olan personel ve koruma görevlisi, makam şoförü, kapıcı, kaloriferci gibi personel için inşaa veya tefrik edilerek tahsis edilen bina, baraka, prefabrik yapı, şantiye eklentisi, tadil edilmiş veya edilmemiş karavan, kulübe ve benzeri konutlardır”.

<sup>12</sup> KKK md. 4 : “Özel, görev ve hizmet tahsisli konutlarda tahsise esas olan görev veya hizmetin devamı süresince oturulabilir. Sıra tahsisli konutlarda ise oturma süresi beş yıldır. Ancak; bu sürenin tamamlanmasından sonra konuttan yararlanacak başka birinin olmaması halinde, belli bir süre verilmeksizin ve şartlı olarak oturmaya devam edilmesine izin verilebilir.”

<sup>13</sup> Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Tebliği Sıra No: 321 (RG: 7.1.2009, 27103).

<sup>14</sup> “İktisadi kamu kurumları, ticaret, sanayi, madencilik ve tarım gibi ekonomik faaliyetlerde bulunmak üzere, kamu sermayesi veya kamu sermayesinin katkısı ile kurulmuş bulunan kuruluşlardır. Bu kuruluşlar tüzel kişiliğe sahip örgütler olarak Cumhuriyet döneminde ve özellikle Devletçilik İlkesinin uygulanması sonucu ortaya çıkıp gelişmişlerdir. Bu gün bu tür kamu kurumları, esas itibariyle “kamu iktisadi teşebbüsleri” (KİT) kavramı altında toplanmaktadır”, bkz.: GÜNDAY Metin, İdare Hukuku, Ankara 2003, s. 461 vd.



233 sayılı KHK<sup>15</sup>, 2 inci maddesinde, KİT'leri sermayesi doğrudan doğruya devlete ait olanlar ve sermayesi bir başka KİT'e ait olanlar olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Sermayesi doğrudan Devlete ait olan KİT'ler, iktisadi devlet teşekkülleri (İDT) ile kamu iktisadi kuruluşlarıdır (KİK). Sermayesi bir başka KİT'e ait KİT'ler ise, müesseseler ve bağlı ortaklıklardır.

Kamu İktisadi Teşebbüslerine ait kamu konutları da KKK'nun kapsamındadır<sup>16</sup>. Bu anlamda kamu iktisadi teşekküllerine ait kamu konutlarının kiralarının belirlenmesi için ayrı bir usûl mevcut değildir. KKK ve KKY ile buna dayanılarak kamu konutları kira bedelleri ile ilgili olarak yayımlanan Milli Emlak Genel Tebliği Kamu İktisadi Teşebbüsleri açısından da bağlayıcıdır.

### **3. KİT'lere Ait Kamu Konutları Kira Bedellerinin KDV Karşısındaki Durumu**

Uygulamada genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmamakta; KİT niteliğindeki kurum ve kuruluşlar tarafından personele tahsis edilen kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınmaktadır. Bu anlamda kamu konutlarından yararlanan kamu personeli farklı uygulamalara tabi tutulmakta, bu durum da kamu personeli arasında adaletsizliğe sebep olmaktadır. Uygulamadaki söz konusu farklılık yüzünden vergi mahkemeleri nezdinde alınan KDV'nin iptali için açılan davalarda da mahkemelerce farklı kararlar verilebilmektedir.

Genel ve katma bütçeli kurumlar ile KİT'ler arasındaki bu farklı uygulama esas itibarıyla 2005 yılında ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla konu, bu dönemler itibarıyla incelenebilir.

#### **3.1. 2005 Yılına Kadar Olan Durum**

2005 yılına kadar, Milli Emlak Genel Tebliği ile belirlenen aylık kira ve yakıt birim bedelinin, konutun brüt metrekare inşaat alanının çarpılması ile elde edilen tutar, kamu konutunun kira bedeli olarak konutun tahsis edildiği kamu kurum ve kuruluşu personelinden tahsil edilmiştir. Kamu konutlarından faydalanan personelden söz konusu kira bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmesi gibi bir uygulamaya gidilmemiştir.

Belirtilen tarihe kadar Maliye Bakanlığı uygulamasında iktisadi niteliği bulunsun ya da bulunmasın KKK kapsamında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları açısından da farklı uygulamalara rastlanılmamaktadır. Bu dönemde KKK'nun kapsamında yer alan diğer kamu kurum ve kuruluşları gibi kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınması söz konusu değildir.

Hatta, ilgili dönemde bir kamu iktisadi teşebbüsü olan mülga TEAŞ (Türkiye Elektrik Üretim- İletim A.Ş) Genel Müdürlüğü tarafından kuruluşlarına ait kamu konutlarının (lojmanların) personele tahsis edilmesinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı yönünde Maliye Bakanlığı'ndan bilgi talep edilmesi üzerine söz konusu kuruluşta Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 1999 yılında verilen özelgede "KDVK'nun 1/1 maddesine göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek

<sup>15</sup> 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (RG: 18.06.1984, 18435).

<sup>16</sup> KKK md. 2 / b.

faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tâbi bulunmaktadır. Ancak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği(KDVG'T)'nin<sup>17</sup> 8. bölümünde, personele sağlanan menfaatlerden yatacak yer veya konut tahsisinin katma değer vergisine tabi tutulamayacağı açıklanmıştır. Buna göre Kurumunuza ait lojmanların kendi personeline tahsisinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Öte yandan söz konusu lojmanların, Kurumunuz personeli dışında diğer kurum ve kuruluş personeline tahsis edilmesi halinde, bu işlem için bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir<sup>18</sup> ifadelerine yer verilmiştir.

Ancak 2005 yılından itibaren kamu konutları arasında farklılaştırmaya gidilmiştir. KİT'lere ait kamu konutlarının kira bedelleri üzerinden KDV alınması uygulamasına başlanırken, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları bakımından herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir. KİT'ler dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kira bedelleri üzerinden ayrıca KDV kesilmesi söz konusu değildir.

### 3.2. KİT'lere Ait Kamu Konutlarının Kira Bedellerine KDV

#### Uygulamasının Başlaması

Yukarıda belirtildiği üzere 2005 yılına kadar gerek kamu iktisadi teşebbüsleri gerekse diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının kurum ve kuruluş personeline tahsis edilmesi durumunda, ilgili kamu konutunun kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde bir uygulama mevcut değildir.

Tespitlerimize göre kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları ile ilgili Maliye Bakanlığı uygulamasında ilk farklılaşma, bir kamu iktisadi teşebbüsü olan TEDAŞ (Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş) Genel Müdürlüğü Adana Elektrik Dağıtım Müessesesi Müdürlüğü'nde yapılan vergi incelemesi neticesinde 2004 yılı sonunda ortaya çıkmış ve ilgili kuruluşa, kendi personeline tahsis ettiği lojmanların kira bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilmiş ve geçmiş döneme yönelik olarak da ceza kesilmiştir.

Bu durum üzerine TEDAŞ Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne iki ayrı yazı ile müracaatta bulunularak personeline kuruluşlarına ait kamu konutlarının (lojmanların) tahsis edilmesinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı yönünde bilgi talep edilmiştir<sup>19</sup>. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce TEDAŞ Genel Müdürlüğü'ne gönderilen özelgede şu açıklamaya yer verilmiştir<sup>20</sup>: "Bilindiği üzere, KDVK'nun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu faaliyetlerin aynı maddenin 3/g bendinde sayılan genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait ve tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılması durumu değiştirmemektedir.

<sup>17</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Katma Değer Vergisi Genel Tebliği Seri No: 9 (RG:31.12.1984,18622).

<sup>18</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 8.3.1999 tarih ve 8483 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

<sup>19</sup> TEDAŞ Genel Müdürlüğü Adana Elektrik Dağıtım Müessesesi'nin Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne muhatap 01.12.2004 tarih ve 14767 sayılı yazısı ile 15.02.2005 tarih ve 1786 sayılı yazıları (Yayınlanmamıştır).

<sup>20</sup> Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 22.03.2005 tarih ve 13154 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığı elde edilen bedeller ticari kazanç hükümlerine göre işletmenin hasılatı olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin KDVG'Te gerekli açıklamalar yer almaktadır.

Dolayısıyla, iktisadi bir işletme olan Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.'ne ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanununun 17/4-d maddesi uyarınca " iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsisi karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendi değil de bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Buna göre, Kurumunuz tarafından personeline tahsis edilen lojman kiralari katma değer vergisine tabi olup, söz konusu gayrimenkullerin bedel karşılığı kiralanması işleminde katma değer vergisi hesaplanmayan dönemlere ilişkin olarak gerekli vergi incelemelerinin yapılması tabiidir" ifadelerine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın TEDAŞ Genel Müdürlüğü'ne vermiş olduğu bu özelgeden diğer kamu iktisadi teşebbüslerinin de haberdar olması üzerine aynı konuda bu defa Türkiye Elektrik İletim A.Ş. (TEİAŞ) Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünden görüş talep edilmiş<sup>21</sup>; söz konusu yazıya karşı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından TEİAŞ Genel Müdürlüğü'ne verilen cevapta yukarıda belirtilen yazıda ifade edilen hususlar birebir tekrarlanmış ve ilaveten " ... Buna göre, Kurumunuz tarafından kurum personeline tahsis edilen lojman kiralari katma değer vergisine tabi olup, söz konusu gayrimenkullerin bedel karşılığı kiralanması işleminde genel oranda (%18) katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Öte yandan, KKK çerçevesinde, 289 sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde<sup>22</sup> yer alan bedeller katma değer vergisini kapsamamaktadır. Bu nedenle katma değer vergisi uygulamasında, kira hizmeti üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin kiraya veren iktisadi işletme tarafından beyan edilip ödenmesi esastır. Hesaplanan bu verginin kiracıdan tahsil edilip edilmemesi durumu değiştirmemekle beraber, söz konusu kiralama işlemleri için fatura tanzim edilmemesi de verginin doğmasını etkilememektedir"<sup>23</sup> ifadelerine yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yazısı üzerine konu TEİAŞ Genel Müdürlüğü tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına intikal ettirilmiş<sup>24</sup>, bu defa Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından Maliye Bakanlığına başvurulmuştur. Bu başvuruda, TEİAŞ Genel Müdürlüğünün Bakanlıklarına bağlı bir Kamu İktisadi Teşebbüsü olduğu belirtilerek özetle; Bakanlıklarına bağlı KİT'lerin personeline sağlanan men-

<sup>21</sup> TEİAŞ Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne muhatap 20.04.2005 tarih ve 2604 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>22</sup> Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Tebliği Sıra No: 289 (RG: 01.02.2005, 25714).

<sup>23</sup> Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 04.05.2005 tarih ve 19823 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

<sup>24</sup> TEİAŞ Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na muhatap 10.06.2005 tarih ve 3942 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

faatlerden (KDVGT'ne göre), konut tahsisi için 289 Sıra No'lu Milli Emlak Genel Tebliğindeki bedellere katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağını ve bu anlamda uygulamaya ilişkin görüşlerinin bildirilmesi talep edilmiştir<sup>25</sup>.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na verilen cevap ise şu şekildedir<sup>26</sup>: “

1) 289 seri No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde konut kira bedellerine katma değer vergisinin dahil olduğuna ilişkin bir ilave yer olmadığından, konut kiralama ile ilgili katma değer vergisinin Tebliğde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerekmektedir.

2) KDVK'nun 20 ve 24'üncü maddelerine göre sözü edilen Genel Tebliğ gereğince kiracılar adına tahakkuk ettirilecek "diğer giderler" kiralama bedeline dahildir. Sözü edilen Genel Tebliğde bu giderler için metrekare başına belirlenen tutarlara da katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilmediğinden bu giderlerin toplam tutarı kira bedeline dahil edilerek katma değer vergisi hesaplanacaktır.

3) Önceki yazılarımızda belirtilen ve yukarıda tekrarlanan bu uygulama Katma Değer Vergisi Kanununun amir hükümlerine dayanmaktadır. Uygulamanın kamu personeline ve işletme gelirlerine etkisi hususunun bu çerçevede değerlendirilmesi uygun olacaktır” ifadelerine yer verilerek Maliye Bakanlığı'nın bu husustaki uygulamaya ilişkin nihai görüşü belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu yazısı ile birlikte Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na bağlı ve ilgili tüm kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının tahsis edildiği personelden kira bedeli üzerinden ayrıca KDV kesilmeye başlanmıştır. Uygulama kısa sürede tüm kamu iktisadi teşebbüslerinde de başlatılmış olup, 2005 yılından günümüze kadar da kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV kesilmeye devam edilmektedir.

### 3.3. Uygulamaya İlişkin Yargı Kararları ve Yargı Kararları Karşısında Maliye Bakanlığı'nın Tutumu

#### 3.3.1. Uygulamaya İlişkin Yargı Kararları

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden ayrıca KDV kesilmesi yönündeki uygulamaya karşı tespitlerimize göre bugüne dek vergi mahkemelerinde açılan davaların dördünde, davanın esasına girilmiştir. Ancak açılan bir davada mahkeme davayı esasa girmeden reddetmiştir. Davalı kurum bünyesinde çalışan ve lojmanda oturan davacı şahıs, tahsis edilen kamu lojmanı nedeniyle ek %18 KDV alınması işleminin iptali ve alınan KDV'nin iadesi için kuruma başvurmuş ve başvurusunun reddi üzerine dava açmıştır. Mahkeme vermiş olduğu kararda mükelleflerin iade istemlerini sonuçlandırma konusunda yetkili olmadıkları vurgulanmak suretiyle ortada idari davaya konu olacak işlem bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir<sup>27</sup>.

<sup>25</sup> Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'na muhatap 29.06.2005 tarih ve 613 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>26</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'na muhatap 20.07.2005 tarih ve 34508 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>27</sup> “Dava konusu olayda, ... Elektrik Dağıtım A.Ş.'nin KDV bakımından sadece verginin vergi dairesine yatırılması sorumluluğu bulunduğu, vergi sorumlularının ise KDV'yi asıl olarak yüklenen mükelleflerin iade istemlerini sonuçlandırma konusunda yetkili olmadıkları açık olduğundan, davalı

Diğer davalarda, mahkemeler asıl yükleniciler tarafından ilgili KİT ve / veya Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı aleyhine açılan davaları kabul etmişler ve dosyayı esastan inceleyerek karar vermişlerdir. Verilen kararlardan bir tanesi uygulamanın hukuka uygun olduğu yönünde olup, henüz kesinleşmemiştir. Diğer üç dava uygulamanın hukuka aykırı olduğu yönünde olup, kararların ikisi kesinleşmiş olup, bir tanesi itiraz incelemesindedir. Aşağıda bu mahkeme kararları üzerinde durulacaktır.

Belirtilen uygulamaya karşı açılan ilk dava Elektrik Üretim A.Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir personeli tarafından, kendisine tahsisli kamu konutunun kira bedeli üzerinden katma değer vergisi kesintisi yapılmaması için yaptığı başvurunun zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemine karşı açılmıştır. Dava, konut kirasının KDVG'te göre istisna kapsamında olduğu gerekçesi ile ilgili KİT ve Maliye Bakanlığı aleyhine açılmış, açılan dava mahkemece söz konusu lojman tahsisinin katma değer vergisine tabi olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir<sup>28</sup>.

İkinci dava ise, Türkiye Taşkömürü Kurumu (TTK) Genel Müdürlüğü'nün bir personelince tarafına tahsisli lojman için Aralık 2006 dönemi kira bedelinden katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemin, KDVG'te uyarınca personele tahsis edilen konutların katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesi ile iptali ve kesilen KDV'nin tarafına iadesi talepli olarak kurum aleyhine açılmıştır. Söz konusu davada mahkemece "(KDVG'nin) "Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TTK Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya

kurum tarafından davacı şahsın talebinin reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlem idari işlem niteliğinde olmadığından, idari davaya konu olacak bir işlem niteliğinde olmayan davalı kurum işleminin iptali istemiyle açılan davanın incelenmeksizin reddi gerekmektedir". Konya Vergi Mahkemesi, 21.06.2006 tarih ve E. 2006/867, K. 2006/584, yayımlanmamış karar. Söz konusu karar Danıştay tarafından onaylanmıştır: D.9.D., 17.04.2008 tarih ve E. 8007/888, K. 20058/2122. Karar düzeltme talebi de reddedilmiştir: D.9.D., 22.10.2009 tarih ve E. 2009/184, K. 2009/3802.

<sup>28</sup> "...3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 maddesinin 3 üncü bendinin g alt bendinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tâbi olduğu, 1/3 maddesinde de bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgâh ve iş yerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerini Türkiye'de olup olmamasının vergilendirmeye mani olmayacağı hükme bağlanmıştır. ... Dosyanın incelenmesinden, davacının Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nde görev yaptığı ve bu kurumun tahsis ettiği lojmanda ikamet ettiği, konutun kira bedeline 2005 yılının Eylül ayından itibaren katma değer vergisi uygulandığı, davacının çalıştığı kuruma katma değer vergisi alınmaması yönündeki başvurusu üzerine 13.10.2005 tarih... sayılı cevabi yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerektiği bildirilmesi üzerine 15.11.2005 tarih ve ... sayılı dilekçe ile yapılan başvurunun zımnen reddine dair işlemin iptali istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır. ... Yukarıda yer alan mevzuat gereği bir iktisadi işletme olan Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün gayrimenkullerini bir bedel karşılığı çalışanlarına tahsis etmesi durumunda katma değer vergisine tabi olduğu açıktır. Bu nedenle davaya konu işlemde yasal ve hukuki aykırılık görülmemiştir". Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 05.12.2007 tarih ve E. 2006/670, K. 2007/1760, (Yayımlanmamış karar). Mahkeme kararı davacı tarafından temyiz edilmiş olup, dosya halen Danıştay'da temyiz incelemesindedir.

uyarlık görülmemiştir” ifadelerine yer verilerek davanın kabulüne, dava konusu işlemin iptaline ve kesilen KDV'nin iadesine karar verilmiştir<sup>29</sup>.

Mahkemenin bu kararına karşı davalı KİT tarafından Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi nezdinde itiraz yoluna başvurulmuş, mahkeme, yapılan itirazın reddine ve yerel mahkeme kararının onanmasına karar verilmiştir<sup>30</sup>.

<sup>29</sup> “.... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (I) bendinde; Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin, (g) bendinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu kuralı yer almaktadır. Aynı yasanın “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17/4-d maddesinde de iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu kuralına yer verilmiştir.

31/12/1984 gün ve 18622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 7 inci maddesinde “Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacaktır. Öte yandan, bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisi Kanunu genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceği tabidir.” şeklinde düzenlemeye yer verilerek, 8 inci maddesinde “Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır. a)Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, b)Personele yatacak yer veya konut tahsisi c)Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri d)Demirbaş olarak verilen giyim eşyası. İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabına yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.” şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TTK Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir”. Zonguldak Vergi Mahkemesi, 30.11.2007 tarih ve E. 2007/158, K. 2007 / 757, [http://www.kamuhaber.net/alt.php?ad=haberler&resim=haber\\_resim&ic=haber&no\\_h=8074](http://www.kamuhaber.net/alt.php?ad=haberler&resim=haber_resim&ic=haber&no_h=8074) (Erişim: 14.03. 2011).

<sup>30</sup> “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin; aynı maddenin 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiş, Kanun'un 17/4-d maddesinde ise, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Katma değer vergisinin uygulanmasına ilişkin ilk açıklamalara yer veren 1 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, konuyla ilgili sonuç olarak, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerini katma değer vergisine tabi olmayacağı, sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin vergiye tabi tutulacağı belirtilmiş, 30 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemlerinde sorumluluk uygulaması getirilmiş, 31 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (B) bölümünde iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işleminin katma değer vergisi karşısındaki durumu açıklanırken “Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır” ifadesi kullanılmıştır. Yine 9 ve 11 seri nolu Genel Tebliğlerde, 3065 sayılı Kanun'un 1 inci maddesinin 3/g fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların

Uygulamaya karşı açılan üçüncü dava Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün (TEİAŞ) bir personeline, tarafına tahsisli lojman için Ağustos 2007 – Ocak 2008 dönemi kira bedellerinden (kira ve yakıt bedeli) katma değer vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin işlemlerin iptali ve KDV'nin iadesi talepli olarak kurum aleyhine açılmıştır. Dava sürerken mahkemece husumet tevcihi kararı verilerek husumet mevkiine Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı getirilmiştir. Açılan bu davada mahkemece “Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu (kurumun) bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir” ifadelerine yer verilerek dava konusu işlemlerin iptali ile kesilen KDV'nin davacıya iadesine karar verilmiştir<sup>31</sup>.

ticari, snai, zirai, ve mesleki nitelikte teslim ve hizmetleri ile ilgili düzenlemelere yer vermiş iken, 9 seri nolu Genel Tebliğin 8/b maddesinde teslim ve hizmette bulunan tüzel kişiliğin statüsü ve iktisadi işletmeye dahil olup olmadığı hususunda herhangi bir ayırım yapmaksızın “personeler yatacak yer veya konut tahsisinin” katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan ve vergiye tabi tutulmayacak menfaatlerden olduğu açıklanarak, sayılan diğer menfaatlerle birlikte işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masrafların maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacağı, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergilerin ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir.

İncelenen olayda, her ne kadar davalı Kurum vekilinin itirazın incelemesi safhasında dava dosyasına ibraz ettiği bilgi ve belgelerden, kurum lojmanlarının aktif hesaplarına kayıtlı olduğu anlaşılacakla, davalı kurum 3065 sayılı Kanun'un 1/3-g fıkrası kapsamında yer almayıp, hukuki statü itibarıyla iktisadi kamu tüzel kişiliği niteliğinde bulunmakla birlikte yukarıda anılan Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden yayımlanan 9 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8/b maddesinde sarıh olarak, personele sağlanan menfaatler arasında sayılan konut tahsisinin katma değer vergisi uygulamasından istisna olduğunun düzenlenmiş olması ve belirtilen düzenlemede, bunun dışında teslim ve hizmeti veren hukuki kişiliğin statüsü ve tahsis edilen konutun iktisadi işletmeye dahil olup olmaması konusunda herhangi bir ayırma yer verilmediği gözetildiğinde itiraza konu kararda bu gerekçeyle hukuka aykırılık görülmemiştir.

Öte yandan, ...bu kurum ve kuruluşlar personelinin yararlanması için ayrılan kamu konutları da 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamında yer aldığından ve lojman kira bedellerinin nasıl belirleneceğini düzenleyen Milli Emlak Genel Tebliğlerinde metrekare birim fiyatlarına katma değer vergisinin dahil olup olmadığı belirtilmemesi ve belirlenen kira bedeline ilaveten ayrıca katma değer vergisi tahsil edileceğine dair bir düzenlemenin de öngörülmemesi nedeniyle, davalı idarenin savunmasına dayanak gösterdiği Maliye Bakanlığı'nın 20.07.2005 günlü 034508 sayılı yazısında yer alan konut kiralamaları ile ilgili katma değer vergisinin Milli Emlak Genel Tebliğlerinde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerektiği yolundaki uygulamanın ise, davacının çalıştığı kurumun iktisadi kamu tüzel kişiliği özelliği bulunmakla birlikte, gördüğü hizmetin kamusal niteliği nedeniyle sonuç itibarıyla bu durumun 2496 sayılı Yasa kapsamında konut tahsis hakkından yararlanan kurum ve kuruluşların personeli arasında eşitsizlik doğuracağı açıktır”. Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi, 07.03.2008 tarih ve E. 2008/92, K. 2008/160; Karara karşı karar düzeltme yoluna gidilmişse de mahkemece, “...karar düzeltme dilekçesinde ileri sürülen düzeltme sebepleri Mahkememiz kararının düzeltilmesini sağlayacak mahiyette olmadığından, anılan kararda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54 üncü maddesinde sayılan düzeltme nedenleri de bulunmadığı...” gerekçesi ile Karar Düzeltme talebinin reddine karar verilmiştir. Zonguldak Bölge İdare Mahkemesi, 14.05.2008 tarih ve E. 2008/276, K. 2008/274 (Yayınlanmamıştır).

<sup>31</sup> “Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, snai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilerek “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla

Söz konusu mahkeme kararına karşı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından itiraz yoluna başvurulmuş; fakat itiraz reddedilerek mahkeme kararı onanmıştır<sup>32</sup>.

Uygulamaya karşı açılan dördüncü dava TEİAŞ'ın bir personeline, tarafına tahsisli lojmanı için 2005-2006-2007-2008-2009 yılları için kira bedellerinden (kira ve yakıt bedeli) yapılan KDV kesintilerinin iadesi için Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı aleyhine açılmıştır. Açılan bu davada mahkemece “Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu TEİAŞ'ın bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinde istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir. Öte yandan davacı tarafından kira ve yakıt bedellerinden KDV kesintisi yapılması ile ilgili olarak iade istemiyle gerçekleştirilen başvuruda 2005-2006-2007-2008 ve 2009 yılları için toplam 2.100,88 TL tutarın iadesi istenilmiş ancak dava dilekçesinde 2005 ilâ 2010 yılları arasında kesilen toplam 2.349,29 TL tutarın iadesinin istenildiği anlaşılmakta olup, 2009 yılında kesilen 385,36 TL'nin fazlası ve 2010 yılı için 55,73 TL tutar için davalı idareye iade istemi ile bir başvuru yapılmaması ve bunun üzerine ret işlemi oluşmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu kısımlar için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı sonucuna varılmakla, davalı idareye yapılan başvuru dilekçesinde belirtilen diğer tutarın ise iadesi gerekmektedir” ifadelerine yer verilerek; davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine, dava konusu işlemin iptaline; iadesi için başvurusu bulunmayan talep tutarı için istemin reddine karar verilmiştir.<sup>33</sup>

*Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiş, 3065 sayılı Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 9 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla, personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, yatacak yer veya konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyasının personele tahsisi sırasında katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A. Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konutlarının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinden istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir”. Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 30.12.2008 tarih ve E. 2008/175, K. 2008/1817, (Yayımlanmamıştır).*

<sup>32</sup> Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 02.07.2009 tarih ve E. 2009/4380, K. 2009/4815. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onama kararı üzerine karar düzeltme talep edilmişse de talebin reddine karar verilmiştir. Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 03.12.2009 tarih ve E. 2009/7579, K: 2009/7525, [http://www.enerjibirsen.org.tr/upload/dosyaup/PDF\\_1.pdf](http://www.enerjibirsen.org.tr/upload/dosyaup/PDF_1.pdf).

<sup>33</sup> “Yukarıda anılan mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, 3065 sayılı Kanun'un 1.maddesinde genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversite, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabii olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabii diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabii olduğu belirtilerek “ Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmüne yer verilmiş, 3065 sayılı



## Yargı Kararları Karşısında Maliye Bakanlığı'nın Tutumu

Yukarıda ifade edilen Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmuştur. Söz konusu mahkeme kararı ile kamu iktisadi teşebbüsü niteliğindeki Türkiye Taşkömürü Kurumuna ait kamu konutundan KDV alınmasının hukuka aykırı olduğunun belirtildiği ifade edilerek, mahkeme kararı çerçevesinde kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarına yönelik olarak KDV uygulaması konusunda bilgi talep edilmiştir<sup>34</sup>.

Bu yazıya karşı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen cevabi yazıda "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde; idarenin Danıştay, idare ve vergi mahkemesi kararlarının icaplarına göre işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu kurala bağlanmıştır. Diğer yandan bir uyuşmazlık üzerine mahkemece verilen karar esas itibariyle davanın taraflarını bağlayacaktır. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 08.04.2004 tarih ve E. 2003/14471, K. 2004/4578 sayılı kararında "Yargılama ve hüküm ancak davanın tarafları hakkında verilebilir" hükmü yer almıştır. Bu bağlamda Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin K. 2007/757 sayılı kararı, yalnızca davacı bakımından sonuç ifade edecektir.

Öte yandan, konuyla ilgili olarak daha önce yapılan yazışmalarda da belirtildiği üzere, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi KDV'ye tabi bulunmamakta ve konuya ilişkin açıklamalar KDVG'T'nde yer almaktadır. Ancak iktisadi işletmelere ait gayrimenkullerin personele bedel karşılığı kiraya verilmesi KDV'ye tabi bulunmaktadır<sup>35</sup> ifadelerine yer verilerek mevcut uygulamaya devam edilmesi istenmiştir.

*Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 9 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise orduvevleri, askeri gazinolar, askeri kantinler, kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla, personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, yatacak yer veya konut tahsisi, personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, demirbaş eşya olarak verilen giyim eşyasının personele tahsisi sırasında katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Dava konusu olayda, davacının çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A. Ş. Genel Müdürlüğü'nün bir iktisadi kamu kuruluşu olması ve bu kuruma ait kamu konularının iktisadi işletmeye dahil olmayan bir gayrimenkul olması ve münhasıran personele tahsis edilen sosyal amaçlı bir gayrimenkul olması nedeniyle, katma değer vergisinden istisna kapsamında sayılan yerlerden biri olduğundan, davacıdan tahsil edilen kira bedeli üzerinden tahsil edilen katma değer vergisinde yasaya uyarlık görülmemiştir. Öte yandan davacı tarafından kira ve yakıt bedellerinden KDV kesintisi yapılması ile ilgili olarak iade istemiyle gerçekleştirilen başvuruda 2005-2006-2007-2008 ve 2009 yılları için toplam 2.100,88 TL tutarın iadesi istenilmiş ancak dava dilekçesinde 2005 ila 2010 yılları arasında kesilen toplam 2.349,29 TL tutarın iadesinin istenildiği anlaşılmakta olup, 2009 yılında kesilen 385,36 TL'nin fazlası ve 2010 yılı için 55,73 TL tutar için davalı idareye iade istemi ile bir başvuru yapılmaması ve bunun üzerine ret işlemi oluşmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu kısımlar için ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı sonucuna varılmakla, davalı idareye yapılan başvuru dilekçesinde belirtilen diğer tutarın ise iadesi gerekmektedir."Ankara 3. Vergi Mahkemesi, 28.06.2010 tarih ve E. 2010/198, K. 2010/1659 (Yayınlanmamıştır). Mahkeme kararına karşı davalı Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından itiraz edilmiş olup, dosya halen Ankara Bölge İdare Mahkemesi'ndedir.*

<sup>34</sup> Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'na muhatap 13.02.2008 tarih ve 179 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>35</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Bağlı ve İlgili Kuruluşlar Dairesi Başkanlığı'na muhatap 19.02.2008 tarih ve 016410 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

Yine yukarıda ifade edilen Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin iptal kararı akabinde davacı tarafından çalışmakta olduğu Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'ne verilen ve mahkemece tarafına tahsisli kamu konutu (lojman) kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka aykırı olduğunun tespit edildiği ve belirtilen nedenle bu tarihten itibaren ayrıca KDV kesintisi yapılmaması talepli dilekçe, TEİAŞ tarafından bir yazı ile Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilerek uygulamaya ilişkin görüş talep edilmiştir<sup>36</sup>.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen cevabi yazıda "Kurumunuz personelinin ... Ankara 3. Vergi Mahkemesi nezdinde açtığı dava üzerine bu Mahkeme tarafından verilen karar, yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğundan, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulü yoktur.

Bu nedenle (ilgili davacı da) dahil kurumunuz personeline tahsis edilen lojman kira bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, beyan edilmesine devam edilecektir"<sup>37</sup> ifadelerine yer verilerek, adı geçen davacı da dahil tüm personel açısından mevcut uygulamaya devam edilmesi istenmiştir.

Bugün itibariyle de Maliye Bakanlığı'nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınması, diğer kamu kurum ve kuruluşlara ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınmaması yönündeki uygulaması ifade edilen yargı kararlarına rağmen devam etmektedir.

#### 4. Uygulamannın Değerlendirilmesi

Bu bölümde öncelikle Maliye Bakanlığı'nın ilgili görüşleri ve bu görüşler doğrultusundaki uygulaması ele alınacak, son olarak da yargı kararları ve Bakanlığın yargı kararları karşısındaki tutumu değerlendirilecektir.

##### 4.1. Mevcut Uygulamannın Değerlendirilmesi

Yukarıda da ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün uygulamasına esas teşkil eden TEDAŞ ve TEİAŞ'a göndermiş olduğu özgelelerde<sup>38</sup> "Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu faaliyetlerin aynı maddenin 3/g bendinde sayılan genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait ve tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseseler tarafından yapılması durumu değiştirmemektedir" ifadelerine yer verilmiştir.

Burada öncelikle irdelenmesi gereken konu kamu konutlarının iktisadi kamu kurum ve kuruluşlarınca kendi personellerine tahsis edilmesinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirip değerlendirilemeyeceği ve kamu konutları kira bedellerinin ticari kazanç niteliğinde olup olmadığı hususudur.

<sup>36</sup> Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü Mali İşler ve Finans Yönetimi Dairesi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı muhatap 01.04.2009 tarih ve 2247 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>37</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Türkiye Elektrik İletim A.Ş Genel Müdürlüğü'ne muhatap 14.04.2009 tarih ve 39620 sayılı yazısı (Yayınlanmamıştır).

<sup>38</sup> Bkz.: 20 ve 23 numaralı dipnotlar.

Sınai, ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetinin ne olup ne olmadığı KDVK'nda açıklanmış değildir. Fakat Kanun'da bu kazançların neyi ifade ettiğinin tespitinin Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'na önceliği verilmek üzere Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir (KDVK md.1/2)<sup>39</sup>. Bu ifadeden de anlaşıldığı üzere tespit konusunda öncelik Gelir Vergisi Kanunu'ndadır.

GVK'nun 37 nci maddesinde ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır..." şeklinde tanımlanmıştır. Bu anlamda GVK kapsamında ticari faaliyet; emek ve sermaye unsurlarının kazanç sağlamak amacıyla birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanacak şekilde, zirai ve serbest meslek faaliyeti dışında kalan faaliyetlerdir<sup>40</sup>. Bu anlamda ticari faaliyette temel amacın kazanç sağlamak / gelir elde etmek olduğu ortadadır. Oysa KKY'nin kamu konutlarının kira bedellerinin tespitine ilişkin 21 inci maddesinin b fıkrası "Kamu konutlarının, tiplerine göre aylık kira bedellerinin hesaplanmasına esas olacak aylık kira ve yakıt birim bedelleri, sosyal yardım amacı da göz önünde bulundurularak, Maliye Bakanlığının koordinatörlüğünde, Milli Savunma, İçişleri, Dışişleri, Bayındırlık ve İskan, Sanayi ve Ticaret ve Ticaret ve Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlıkları temsilcilerinden teşekkül eden komisyon tarafından her takvim yılının başlangıcından en az üç ay önceden belirlenir. Başbakanın onayı ile yılbaşından itibaren uygulanmak üzere Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulur" amir hükmünü içermektedir. Bu madde ile kamu konutlarının kamu personeline tahsis edilmesinde amacın kamu kurum ve kuruluşlarının gelir elde etmesi değil, kamu personeline sosyal yardımda bulunmak olduğu net olarak ortaya konulmaktadır.

Ayrıca Anayasa Mahkemesince verilen bir kararda "...kamu konutları arasında öncelikle lojmanlar vardır. Yurdun çeşitli yörelerinde görev yapan başta öğretmenler olmak üzere her sınıftan memur, bu lojmanlara muhtaçtır. Bu hükmün getirilmesinin ardında, lojmanların satılması niyeti vardır ama, bu, sosyal devlet ilkesine ve Anayasa'nın 57. maddesindeki "Devlet, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır" hükmüne aykırıdır. Devletin konut gereksinimini karşılama görevini yerine getirmesinin yollarından biri de, kamuda çalışanlara konut tahsis etmesi ve bunların bakımını yapmasıdır. Bu lojmanlardan kimlerin hangi koşullarla yararlanacağı ayrıca belirlenebilir ama bu görevden tümüyle vazgeçilemez..."<sup>41</sup> ifadelerine yer verilerek kamu konutlarının sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak kamu görevlilerine tahsis edildiği vurgulanmıştır.

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının personele ticari bir amaç çerçevesinde tahsis edilmediği/kiralanmadığı, alınan bedelden de anlaşılmaktadır. Bugün için kamu konutlarından tahsil edilen en yüksek kira bedeli (yakıt hariç) 130-150 TL civarındadır. Kamu konutlarının buldukları muhite göre emsali konutların kira bedelleri bu miktardan daha fazladır. Bu anlamda belirtilen bedelin tespitinde ve konutun personele tahsisinde ticari bir amacın değil, sosyal yardım amacının olduğu

<sup>39</sup> KDVK md. 1/2-3 : "Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez".

<sup>40</sup> Bkz.: ŞENYÜZ Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2004, s. 387; AKDOĞAN, s. 186.

<sup>41</sup> Anayasa Mahkemesi, 24.06.1997 tarih ve E. 1996/56, K. 1997/58, <http://www.anayasa.gov.tr/>

ortadadır. Malum olduğu üzere kamu iktisadi teşebbüsleri kârlılık ve verimlilik ilkesine göre kurulmuş kuruluşlardır. Ticari amaç güdüldüğü varsayılırsa belirtilen ilkeler doğrultusunda söz konusu konutların iktisadi kamu kuruluşlarınca rayiç bedel üzerinden tahsis edilmesi gerekmektedir. Halbuki böyle bir durum söz konusu değildir. Kamu konutlarını tahsis edildiği personelden alınan cüz'i kira ücreti kamu iktisadi teşebbüslerince irad kaydedilse de; temel anlamda kamu konutlarının bakım ve onarımında kullanılmak üzere tahsil edilmektedir.

Sosyal yardım amacı taşıyan bir faaliyetin ve hizmetin; ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından yararlanan personelden tahsil edilen cüz'i kira ücretinin bu açıklamalar doğrultusunda ticari kazanç olarak değerlendirilmesi kanaatimizce mümkün değildir.

Maliye Bakanlığı tarafından TEDAŞ ve TEİAŞ'a gönderilen özalgelerin devamında "İktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin KDVG'T'nde gerekli açıklamalar yer almaktadır. Dolayısıyla, iktisadi bir işletme olan Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş -Türkiye Elektrik İletim A.Ş'ne ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca "iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsisi karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendi değil de bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir"<sup>42</sup> ifadeleri yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı özalgelerinin bu kısmının değerlendirilmesinden önce iktisadi işletmeye dahil olan ve olmayan gayrimenkuller kavramını irdelemek gerekmektedir. İktisadi işletmeye dahil olan gayrimenkuller, bir iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkul mallardır. İktisadi işletmeye dahil olmayan gayri menkuller ise ticari işletmenin sahibine ait olup işletmenin kayıtlarında gösterilmeyen gayrimenkullerdir. KDVK'na göre iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre KDV'ye tabi tutulmuştur. Diğer taraftan, Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

Ancak burada özellikle belirtilmesi gerekir ki; kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının (lojmanların) işletmenin aktifine kaydedilmesi zorunluluktan kaynaklanmaktadır. Zira kamu iktisadi teşebbüslerinin sahibi herhangi bir özel şahıs değil, Devlettir. Bir kamu iktisadi teşebbüsüne ait lojmanların bu anlamda işletmeye dahil edilmemesi mümkün olmayıp, ilgili kamu konutu ait olduğu kamu iktisadi teşebbüsünün malvarlığı içerisinde bulunmak durumundadır. Ayrıca kamu konutlarının tahsis ve kullanım amacı KKK ile belirlenmiş olup, bu konutların personele kiralanması da sosyal yardım amaçlıdır.

<sup>42</sup> Bkz: 20 ve 23 numaralı dipnotlar.

Maliye Bakanlığı özelgelerinde her ne kadar "...iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmaktaki, konuya ilişkin KDVG'te gerekli açıklamalar yer almaktadır" ifadesine yer verilse de, KDVG'nin 8. maddesine göre "Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır. a) Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi, b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi, c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri, d) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası, işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabına yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir".

Söz konusu maddede "iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline *bedelsiz* tahsisinin katma değer vergisinden istisna" olduğuna dair bir ibare geçmemekte, bedel konusuna hiçbir şekilde değinilmemektedir. KDVK'nda bu konuda tam bir açıklık bulunmamaktadır. Genel Tebliğ ile kanunda olmayan bir istisna oluşturulamayacağı gibi, kanunda mevcut olan bir istisna hükmü de kaldırmayacaktır. İlgili maddede teslim ve hizmette bulunan tüzel kişiliğin statüsü ve iktisadi işletmeye dahil olup olmadığı hususunda da bir ayırım yapılmaksızın "personeler yatacak yer ve konut tahsisinin" katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan ve vergiye tabi tutulmayacak menfaatlerden olduğu açıklanmıştır.

İfade etmek gerekir ki Maliye Bakanlığı'nın TEDAŞ ve TEİAŞ'a gönderdiği ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından KDV alınması uygulamasının başlangıcını oluşturan özelgeler KDVG'nin belirtilen maddesi karşısında kanaatimizce hukuki dayanaktan yoksun bulunmaktadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından daha sonra TEDAŞ ve TEİAŞ'a verilen özelgelerle 1999 yılında TEAŞ'a verilen özelge de birbiriyle çelişmektedir ki, kanaatimizce KDV alınmaması gerektiği yönündeki 1999 yılında TEAŞ'a verilen özelgede belirtilen görüş isabetlidir.

Daha önce ifade edildiği üzere Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulama ile ilgili olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın yazısına karşı verilen cevapta ise "1) 289 seri No'lu Milli Emlak Genel Tebliğinde konut kira bedellerine katma değer vergisinin dahil olduğuna ilişkin bir ilave yer olmadığından, konut kiralama ile ilgili katma değer vergisinin Tebliğde belirtilen kira bedeli üzerinden dış yüzde yoluyla hesaplanması gerekmektedir. 2) Katma Değer Vergisi Kanununun 20 ve 24'üncü maddelerine göre sözü edilen Genel Tebliğ gereğince kiracılar adına tahakkuk ettirilecek "diğer giderler" kiralama bedeline dahildir. Sözü edilen Genel Tebliğde bu giderler için metrekare başına belirlenen tutarlara da katma değer vergisinin dahil olduğu belirtilmediğinden bu giderlerin toplam tutarı kira bedeline dahil edilerek katma değer vergisi hesaplanacaktır"<sup>43</sup> ifadelerine yer verilmiştir.

KKK ve KKY'nde konut kira bedelleri üzerinden KDV alınacağına dair bir düzenleme bulunmamakta olup; ayrıca lojman kira bedellerinin nasıl belirleneceğini düzenleyen Milli Emlak Genel Tebliğlerinde de metrekare birim fiyatlarına KDV'nin dahil olup olmadığı belirtilmemiştir ve yine belirlenen kira bedellerine ilaveten KDV tahsil edileceğine dair bir düzenleme de öngörülmemiştir. Ayrıca KDVG'nin

<sup>43</sup> Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 20.07.2005 tarih ve 34508 sayılı Özelge (Yayınlanmamıştır).

8 inci maddesinde personele sağlanan yatacak yer ve konut tahsisinin KDV uygulamasından istisna olduğu açıkça belirtilmiştir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde de yukarıda ifade edilen Maliye Bakanlığı görüşü kanaatimizce mevcut düzenlemelere açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Özelgelerin açıklayıcı nitelikte kaynak olan vasfıyla<sup>44</sup> çelişmekte, üst hukuk kurallarına dayanmayan bilgiler ifade etmektedir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın belirtilen uygulaması nedeni ile kamu konutlarından yararlanan kamu personeli arasında eşitsizlik ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Maliye Bakanlığına ait kamu konutlarının, kendi personeline tahsis edilmesi durumunda; bu kamu personelinden kanun kapsamında belirlenen kira bedeli dışında KDV tahsil edilmemektedir. TEİAŞ'ta bir kamu kuruluşudur ve bu kuruma ait kamu konutlarının, kendi personeline tahsis edilmesi durumunda da KKK hükümleri uygulanmaktadır. Ancak TEİAŞ'ın kamu iktisadi teşebbüsü niteliği nedeniyle personelinden kanunda belirtilen kira bedeli dışında ayrıca KDV tahsil edilmektedir. Yani metre-kare olarak aynı büyüklükte kamu konutunda oturan iki kamu personelinden; kamu iktisadi teşebbüsü personeli, iktisadi niteliği olmayan kamu kurumu personelinden; sırf çalıştığı kamu kurumunun iktisadi niteliğinden dolayı daha fazla bedel ödemektedir. Bu durum 1982 Anayasası'nın Kanun Önünde Eşitlik başlıklı 10. Maddesinde yer alan "... Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar" hükmüne açıkça aykırıdır.

## 5. Yargı Kararları ve Maliye Bakanlığı'nın Tutumunun Değerlendirmesi

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kira bedeli üzerinden KDV alınması uygulamasına karşı dava açanlar, ilgili kamu konutlarında oturan kişiler olmaktadır. Katma değer vergisinin mükellefi, mal teslim ve hizmet ifa edenler, gayrimenkul malları kiraya verenler (KDVK md. 8) olarak belirtilebilir<sup>45</sup>. Mükellefler ödedikleri katma değer vergisini tüketicilere yansıtabilmektedirler. Dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olması, bunların kanunî vergi mükellefi sayılmasını gerektirmez<sup>46</sup>. Dolayısıyla kamu iktisadi teşebbüsleri katma değer vergisi açısından kanunî mükellef iken; kamu konutunda oturan kişiler, mükellef değil, gerçek taşıyıcı/nihaî yüklenicilerdir.

Bir verginin kanunî mükellefi ile gerçek taşıyıcısı arasındaki fark, vergilendirmeden doğan ödevlerin yerine getirilmesi ve hakların kullanılması bakımından önem taşımaktadır. Kanunların tanıdığı haklar ancak mükellefler tarafından kullanılabilir<sup>47</sup>. Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 377. maddesinde mükelleflerin ve kendisine vergi cezası kesilenlerin dava açabilecekleri düzenlenmiştir<sup>48</sup>. Bu bakımdan vergi

<sup>44</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 70, 198; ÖNCEL Muallâ - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara 2008, s. 16; KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2007, s. 1052-106.

<sup>45</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 406; AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara 2008, s. 485.

<sup>46</sup> KARAKOÇ, s. 210-211; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 77-78; Ayrıca bkz.: BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara 2007, s. 249.

<sup>47</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 73; KARAKOÇ, s. 189.

<sup>48</sup> Ayrıca bkz.: KIZILOT Şükrü, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara 2000, s. 340.

yüklenicilerinin/gerçek taşıyıcıların vergi davası açabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da, yansıyan vergilerde verginin bu özelliğinden dolayı vergi yükü üzerine kalan ve vergi kanunlarında mükellef veya vergi sorumlusu oldukları belirtilmeyen kişilerin, idari ve yargısal yollara başvuramayacaklarına dair karar vermiştir<sup>49</sup>. Bu karara uygun olarak, Konya Vergi Mahkemesi önüne gelen davayı usûlden reddetmiştir<sup>50</sup>. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun kararı doğrultusunda davayı ancak mükellefler açabilecektir. Nihai yüklenicinin mükellefe dava açabilmesi, davanın kazanılması halinde de mükellefin KDV'yi nihai yükleniciye iade etmesi mümkün değildir.

Diğer davaların lojmandan faydalanan kişi tarafından doğrudan, KDV mükellefi olan KİT'e karşı açıldığı ve mahkeme tarafından bu kurumun hasım mevkiinden çıkarılması gerekirken bu yapılmadan, yanına husumet tevcih yoluna gidilmek suretiyle Maliye Bakanlığının hasım olarak alınarak davaya devam edildiği anlaşılmaktadır. Bu şekilde esastan incelenen dört iptal davasından bir tanesi reddedilmiştir ve temyiz aşamasındadır. Diğer üç davada mahkemelerce davanın kabulüne karar verilmiş, bu kabul kararlarının ikisi kesinleşmiş, bir tanesi itiraz incelemesinde bulunmaktadır.

Ankara 4. Vergi Mahkemesi'nde açılan dava; mahkemece "Yukarıda yer alan mevzuat gereği bir iktisadi işletme olan Elektrik Üretim A.Ş Genel Müdürlüğü'nün gayrimenkullerini bir bedel karşılığı çalışanlarına tahsis etmesi durumunda katma değer vergisine tabi olduğu açıktır. Bu nedenle davaya konu işlemde yasal ve hukuki aykırılık görülmemiştir" gerekçesi ile reddedilmiştir. Ancak yukarıda da ifade ettiğimiz üzere KDVG'nin 8 inci maddesinde ki açık hüküm, kamu konutlarının personele tahsisinin ticari faaliyet kapsamında olmayıp, sosyal yardım amaçlı olması; kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarından KDV alınıp, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınmamasının Anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi nedeni ile verilen mahkeme kararının isabetli olmadığı tarafımızdan değerlendirilmektedir.

<sup>49</sup> "Uyuşmazlık, davacı şirketin yapımını üstlendiği Bekhme Barajı projesi ile ilgili olarak Irak Hükümetinden aldığı ve T.C.Merkez Bankası Ankara Kambiyo Şubesine ibraz ettiği altı adet senet bedelinden kesilen ve risk primi üzerinden tahsil edilen banka ve sigorta muameleleri vergisinin iadesi istemiyle yaptığı başvurunun Maliye ve Gümrük Bakanlığınca reddedilmesinden doğmuş bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi, mükellef olarak tanımlanmış, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun "Mükellef" başlıklı 30 uncu maddesinde de, banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği belirtilmiştir. Bu hükümler nedeniyle söz konusu verginin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleridir. ... Banka ve sigorta muameleleri vergisinin "yansıtılabilir" bir vergi olması nedeniyle, banka, banker ve sigorta şirketlerince işlemin muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilere yansıtılması ve bu yolla vergi yükünün bunlar üzerinde kalması, sözü edilenlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olarak kabulünü gerektirmeyeceğinden, 213 sayılı Kanunun 122nci maddesinde yer alan, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri hükmü karşısında, bu vergi dolayısıyla yapılan herhangi bir vergi hatası nedeniyle fazladan istenen ya da alınan verginin düzeltilmesini ancak, 6802 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde sayılan banka, banker veya sigorta şirketleri isteyebileceklerdir. Ancak, davacı şirketin, T.C. Merkez Bankası Ankara Kambiyo Şubesince kesilen risk primi üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi tutarında tahsil edilen ve vergi dairesine yatırılan parayı adli yargı mercilerinde açacağı alacak davasına konu yapması mümkün olduğundan davanın reddi yolundaki Danıştay Yedinci Daire kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır". DVDDGK., 06.02.1997 tarih ve E. 1996/356, K. 1997/121, <http://www.danistay.gov.tr>

<sup>50</sup> Konya Vergi Mahkemesi, 21.06.2006 tarih ve E. 2006/867, K. 2006/584

Zonguldak Vergi Mahkemesi ve Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nde açılan davalarda mahkemelerce davanın kabulüne karar verilmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka uygun olmadığına hükmedilmiştir.

Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra yukarıda da izah edildiği üzere konu ile ilgili olarak bir kısım personelin uygulamanın kaldırılması yönündeki talepleri üzerine; Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın uygulamanın mahkeme kararı doğrultusunda tekrar değerlendirilmesi yönündeki talebine karşı Maliye Bakanlığı tarafından verilen cevapta "...mahkemece verilen karar esas itibariyle davanın taraflarını bağlayacaktır ...Bu bağlamda Zonguldak Vergi Mahkemesi'nin K: 2007/757 sayılı kararı, yalnızca davacı bakımından sonuç ifade edecektir"<sup>51</sup> denilmek suretiyle diğer personel açısından uygulamaya devam edileceği ifade edilmiştir.

Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin iptal kararından sonra davacı tarafından çalıştığı TEİAŞ'a verilen dilekçe ile iptal kararı gerekçe gösterilerek bundan sonra tarafından KDV kesintisi yapılmaması talebinin, TEİAŞ tarafından Maliye Bakanlığı'na iletilmesi neticesinde Maliye Bakanlığı tarafından verilen cevapta<sup>52</sup> "... Ankara 3. Vergi Mahkemesi nezdinde açtığı dava üzerine bu Mahkeme tarafından verilen ... karar, yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğundan, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulü yoktur. Bu nedenle ilgi yazılarımızda yer alan açıklamalar çerçevesinde (davacı da) dahil kurumunuz personeline tahsis edilen lojman kira bedeli üzerinden KDV hesaplanıp, beyan edilmesine devam edilecektir" denilmiştir.

Burada dikkati çeken husus aynı nitelikteki iki mahkeme kararı neticesinde Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yönelik olarak iki farklı cevap verilmesidir. Zonguldak Vergi Mahkemesi kararı ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen cevapta söz konusu mahkeme kararının sadece davacı bakımından sonuç ifade edeceği, yani davacıdan kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir. Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararı ile ilgili olarak ise söz konusu kararın yalnızca Ağustos 2007-Ocak 2008 dönemlerine ait kira bedeli üzerinden tahsil edilen KDV'nin iadesine ilişkin olduğu, bu dönemler dışında tahsil edilen ve ileride tahsil edilecek KDV'ye şümulünün olmadığı belirtilmiş ve davacı da dahil olmak üzere tüm personelden kesinti yapılmasına devam edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Aynı nitelikteki mahkeme kararları karşısında Maliye Bakanlığı tarafından uygulamaya yönelik olarak verilen bu iki cevap birbiri ile çelişmektedir.

Uygulamadaki farklılık, aynı durumdaki kişiler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır. Buradaki sorunun en önemli nedeni, davayı nihai yüklenicilerin açmış olmasıdır. Çünkü bu durumda her ay verginin mükellefi KİT tarafından kesilen ve ihtirazi kayıt konmaksızın beyan edilen vergi karşısında vergi idaresinin tarh ve tahakkuk ettirmek dışında seçeneği bulunmamaktadır. Davanın mükellef tarafından açılması ve kazanılması halinde, mükellef tarafından sonraki dönemler için beyan edilmesine gerek kalmayacaktır.

2577 sayılı Kanun'un 1'inci fıkrasında "idarenin, Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinin kararlarının icaplarına göre işlem tesisine zorunlu olduğu

<sup>51</sup> Bkz.: 35 numaralı dipnot

<sup>52</sup> Bkz.: 37 numaralı dipnot.



belirtilmektedir. “Kararların icabı”; iptal kararlarıyla, iptal edilen işlemin kişi üzerindeki etkisinin bitmesi ve iptal davasına konu edilen işlem ve kararın Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 09.07.1966 tarih ve E. 1965/21; K. 1966/7 sayılı kararına göre iptal edildiği tarihten değil de, idarece tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kalkması ve ayrıca bazı iptal kararlarının davanın tarafı olmayan kişileri de etkiler nitelikte olması karşısında, çok çeşitli şekillerde kendini gösterir. Bu nedenlerle idarelerin, iptal kararlarını yerine getirmek üzere yeni birtakım işlem ve eylemlerde bulunurken, yargı kararıyla ortaya çıkan ve iptal edilen işlemin mahiyetinden gelen bazı durum ve özellikleri gözetmeleri zorunludur”<sup>53</sup>. Esasen “bir hukuk devletinde yargı kararlarının uygulanmamasından söz edilmesi mümkün olmadığı gibi, yargı kararlarının uygulanmasının zorunlu olduğunun belirtilmesine de gerek bulunmamaktadır”<sup>54</sup>.

Bu anlamda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Ankara 3. Vergi Mahkemesi’nce verilen kararı doğru ve hukuka uygun bir şekilde gözetmesi, ve kararın gereğini icabına göre yerine getirmesi gerekmekte iken; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yukarıda ifade edilen görüşü gereğince işlem yapılması durumunda ilgili kamu personeli tarafından her bir ay için ayrı dava açılması gerektiği gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu durum hukuka uygun olmadığı gibi mahkeme kararlarını da etkisizleştirmeye yol açmaktadır. Belirtilen nedenlerle Maliye Bakanlığı’nın Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararının ileriye şümulü olmadığı yönündeki görüşü başta 2577 sayılı yasanın 28 inci maddesinin 1 inci fıkrasına aykırı olduğu gibi Hukuk Devleti ilkesi ile de çelişmektedir.

## 6. Sonuç

Kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları da KKK kapsamında yer almaktadır. 2005 yılına kadar Maliye Bakanlığı’nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV tahsil edilmesi yönünde bir uygulaması olmamış, 2005 tarihinden itibaren bu uygulamaya başlanmıştır. Hatta 1999 yılında Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından mülga TEAŞ Genel Müdürlüğüne verilen özelgede bir kamu iktisadi teşebbüsü olan TEAŞ’a ait kamu konutlarının personele tahsis edilmesi halinde KDVG’te gereğince personelden tahsil edilen kira bedeli üzerinden KDV alınmayacağı açıkça ifade edilmiştir. Geçen zaman zarfında da mevzuatta herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen, 2005 yılından itibaren kamu teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde uygulama başlatılmıştır. Bu durum dahi Maliye Bakanlığı uygulamalarındaki çelişkiyi ortaya koymaktadır.

Kamu konutlarının kira bedellerinin tespiti ve tahsili ile ilgili mevzuatta kira bedeli üzerinden KDV alınması yönünde hiçbir düzenleme mevcut değildir. Kamu konutlarının personele tahsisi ticari bir amaç güdülerek yapılmamaktadır. KKY’nin 21/b maddesinde de açıkça ifade edildiği üzere kamu konutları kira bedelleri sosyal yardım amacı da gözetilerek belirlenmektedir. Yine KDVG’te “personelle sağlanan yatacak yer ve konut tahsisi” nin açıkça KDV’ne tabi tutulmayacağı belirtilmiş durumdadır. Ayrıca mevcut uygulama aynı kanun kapsamında kamu konutu hizmetinden faydalanan kamu personeli arasında eşitsizlik doğurmakta olup bu durum Ana-

<sup>53</sup> KARAVELİOĞLU Celâl, Değişiklik-Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2001, C.2. s.1257-1258.

<sup>54</sup> ALTAY Eren, İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar, Ankara 2004, s.2.

yasa'nın 10. maddesine de açıkça aykırılık teşkil etmektedir. İfade edilen nedenler karşısında Maliye Bakanlığı'nın kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının personele tahsisi halinde kira bedeli üzerinden ayrıca KDV alınması; diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait kamu konutlarının personele tahsisi halinde kira bedeli üzerinden KDV alınmaması yönündeki uygulaması kanaatimizce hukuka aykırıdır.

Yine yargı mercileri tarafından kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutlarının kira bedeli üzerinden KDV alınmasının hukuka aykırı olduğu gerekçesi ile verilen iptal kararlarının ardından Maliye Bakanlığı mahkeme kararının uygulanmasına yönelik olarak çelişkili görüşler beyan etmiştir. Verilen kararların ileriye şümulü bulunmadığı yönündeki görüşü ve mahkeme kararlarına rağmen davanın tarafı açısından da KDV kesintisine devam edilmesi yönündeki uygulama, Hukuk Devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Vergi yargılama usulüne uygun olması bakımından davaların ancak mükellefler tarafından açılması gerekmektedir. Nihai yükleniciler tarafından dava açılmasının mümkün olmaması gerekmektedir. Bunlar tarafından açılan davalar sonucunda da uygulamada sorunlar çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Kanaatimizce uygulamadaki çelişkinin giderilmesi ve hali hazırda devam eden kamu iktisadi teşebbüslerine ait kamu konutları kira bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmesi yönündeki uygulamanın şüpheye yer kalmayacak şekilde ortadan kaldırılması için, Maliye Bakanlığı'nın mevcut uygulamasına dayanak olarak gösterdiği KDVK'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı 17 / 4-d maddesinin "Kamu iktisadi Teşebbüslerine ait kamu konutlarının kendi personeline tahsisi ve iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" şeklinde yeniden düzenlenmesi doğru olacaktır. Aksi halde mevcut uygulama nedeni ile kamu konutlarından yararlanan kamu personeli arasındaki eşitsizlik ve kamu iktisadi teşebbüsleri personelinin mağduriyeti devam edecektir.

## Kaynakça

- Akdoğan A. (2008), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Sekizinci Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Altay E. (2004), İdari Yargı Kararlarının Uygulanmamasından Doğan Uyuşmazlıklar; Turhan Kitabevi, Ankara.
- Bilici N. (2007), Vergi Hukuku, Güncellenmiş 15. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Günday M. (2003), İdare Hukuku, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Karakoç Y. (2007), Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karavelioğlu C. (2001), Değişiklik - Açıklama ve En Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, (Yayınevi belli değil).
- Kızılot Ş. (2000), Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Genişletilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan N. (2008), Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 16. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Şenyüz D. (2004), Türk Vergi Sistemi, 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Dahil Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Üstün Ü. S. (2007), Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara.