

Malî Hukuk Dergisi

JOURNAL OF FISCAL LAW

**VERGİ HUKUKU, MALÎ SUÇLAR VE CEZALAR,
ŞİRKETLER HUKUKU, KAMBIYO MEVZUATI,
DIŞ TİCARET VE TEŞVİKLER, GÜMRÜK UYGULAMALARI,
MUHASEBE, SERMAYE PİYASA HUKUKU,
AVRUPA BİRLİĞİ**

*TAX LAW, FISCAL CRIMES AND PENALTIES, COMPANY LAW,
EXCHANGE REGULATIONS, FOREIGN
TRADE AND INCENTIVES, CUSTOM ENFORCEMENTS,
ACCOUNTING, CAPITAL MARKET LAW, THE EUROPEAN UNION*

**MALÎ GELİŞMELER, MAKALELER, ANAYASA MAHKEMESİ
KARARLARI, DANIŞTAY KARARLARI, YARGITAY
KARARLARI, VERGİ MAHKEMESİ KARARLARI,
TEBLİĞLER, SİRKÜLERLER, GENELGELER,
İÇ GENELGELER, MUKTEZALAR,
RESMÎ GAZETE ÖZETLERİ,
MALÎ HUKUK İLE İLGİLİ ÖNEMLİ BİLGİLER,
YENİ YAYINLAR**

*FISCAL DEVELOPMENTS, ARTICLES, THE CONSTITUTIONAL
COURT' DECISIONS, COUNCIL STATE DECISIONS, COURT OF
CASSATION DECISIONS, TAX COURTS' DECISIONS, COMMUNIQUÉS,
CIRCULARS, CIRCULAR LETTERS, DOMESTIC CIRCULAR LETTERS,
TAX RULINGS, ABSTRACTS OF OFFICIAL GAZETTE, MAJOR
INFORMATION OF FISCAL LAW, NEW PUBLICATIONS*



TR Dizin Hukuk Veri Tabanında Dizinlenmektedir



Malî Hukuk Dergisi
Journal of Fiscal Law

“Hakemli Dergidir”/“Peer reviewed Journal”

Cilt: 20/Sayı: 234

Volume: 20/Issue: 234

Yıl/Year: 2024

Yayın Sahibi/Publisher: Legal Yayıncılık A.Ş. adına Sahibi ve Genel
Yayın Yönetmeni/*On Behalf of Legal Yayıncılık
INC. Publisher and Executive Editor*
Av./Atty. Lütfürrahman BAŞÖZ

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü/
Responsible Manager:**

Av./Atty. Ramazan ÇAKMAKCI

**Yayıncının Adı/Name of
Publishing Company:**

Legal Yayıncılık A.Ş.

(Sertifika No./Certificate No. 27563)

Basım ve Cilt/Printing and Volume:

Net Kırtasiye Tanıtım ve Matbaa San. Tic. Ltd.

Şti. (Net Copy Center)

(Sertifika No./Certificate No.: 47334)

Tel: 0212 249 40 60

Basıldığı Yer/Place of Publication:

İnönü Cad. Beytülmalcı Sk. No: 23/A

Gümüşsuyu/Beyoğlu-İstanbul

Basıldığı Tarih/Publication Date:

Haziran/June 2024

Yönetim Yeri/Place of Management:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7

Kadıköy/İstanbul

Tel: 0 216 449 04 85-86 Faks/Fax: 0 216 449 04 87

E-posta/E-mail:

legal@legal.com.tr

URL:

www.legal.com.tr

Yayın Dili/Published on Language:

Türkçe/İngilizce

Yayın Türü/Type of Publication:

Uluslararası, Süreli, Aylık Hukuk Dergisi/
*This journal is a peer reviewed international
law journal published per month*

Yurt Dışı Temsilciliği

Legal Publishing Albania Shpk

Rruga Sami Frasheri, pallati 14, hyrja 11, ap. 8 ne

Tirane/Albania

www.legalalbania.com

info@legalalbania.com

Basılı ISSN: 1305-4074

Online ISSN: 2149-4185

Dergiye yapılan atıflarda “MHD” kısaltması kullanılmalıdır.
For citations please use the abbreviation: “MHD”

Katkıda bulunmak isteyenler için iletişim bilgileri:
*All correspondence concerning articles and other submissions should
be addressed to:*

E-mail: akademi@legal.com.tr

Telefon/Phone: 0 216 449 04 85-86

Faks/Fax: 0 216 449 04 87

Posta Adresi/Postal Address:

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

**Bu dergide yayımlanan yazılarda ileri sürülen görüşler yazarlara
aittir.**

*Articles published in this journal represent only the views of the
contributors.*

Copyright © 2024

*Bu derginin tüm yayın hakları LEGAL YAYINCILIK A.Ş. 'ye aittir.
Yayınevinin izni alınmadan eğitim ve tanıtım amaçlı kısmi alıntılar hariç
olmak üzere hiçbir şekilde kopya edilemez, çoğaltılamaz ve
yayınlanamaz.*

*All rights reserved. No part of this publication may be copied,
reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or
by means, without the prior expressed permission in writing of the
LEGAL YAYINCILIK A.Ş.*

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Caferağa Mah. General Asım Gündüz Cad.

(Bahariye) Sekizler Apt. No: 59 D: 6-7 Kadıköy/İstanbul

Tel: (216) 449 04 85 - 449 04 86 Faks: (216) 449 04 87

İnternet adresi: www.legal.com.tr

E-mail: legal@legal.com.tr

Dergimizin web sayfası için "<https://legal.com.tr/dergi/malihukukdergisi>"
adresini ziyaret edebilirsiniz.

GENEL EDİTÖR
EDITOR IN CHIEF

Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DİL EDİTÖRÜ/LANGUAGE EDITOR

C. Mengü ACUN, M.A., J.D.

YAYIN KURULU*
EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Barış BAHÇECİ - İzmir Ekonomi Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Balca ÇELENER - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Ege GÖKTUNA - Özyeğin Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR - Emekli İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN - Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi

DANIŞMA KURULU*
ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Antonia Agullò AGUERO - Pompeu Fabra University Faculty of Law,
Barcelona-Spain
Prof. Dr. Mustafa AKKAYA - Emekli -Atılım Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Murat ALIŞKAN - Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Mustafa ALPASLAN - SMMM -KGK Serbest Denetçi
Prof. Dr. Sıtkı Anlam ALTAY- Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Erkan AYDIN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Ludovic AYRAULT - Sorbonne Law School, Paris 1 Pantehon - Sorbonne-
France
Hakan Hasan ARI - Yeminli Malî Müşavir
Yahya ARIKAN - TÜRMOB Genel Sekreteri
Prof. Dr. İrfan BARLASS - İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Murat BAŞARAN - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Özgür BİYAN - Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi, İİBF
Prof. Dr. Duran BÜLBÜL - Atılım Üniversitesi İİBF

* Alfabetik sıralama soyadı dikkate alınarak yapılmıştır.

Dr. Georges CAVALIER - Université Jean Moulin Lyon 3 Faculté de Droit, Lyon-France

Prof. Dr. Gülay COŞKUN - Emekli - Yıldız Teknik Üniversitesi İİBF

Mustafa ÇAMLICA - Yeminli Malî Müşavir

Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi İİBF

Dr. Öğr. Üyesi Bumin DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Dr. Öğr. Üyesi Ezhan DOĞRUSÖZ - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi

Adem DURAK - Yeminli Mali Müşavir

Fatih DURAL - Yeminli Malî Müşavir

Sedat ERATALAR - Yeminli Mali Müşavir

Prof. Dr. Adnan GERÇEK - Bursa Uludağ Üniversitesi İİBF

Prof. Dr. Ayşe GÜNER - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ - Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Prof. Dr. Marco GREGGI - University of Ferrara Department of Law, Ferrara-Italy

Feridun GÜNGÖR - Yeminli Mali Müşavir

Yan HE - The Capital University of Economics and Business, Beijing-China

Prof. Dr. Aykut HEREKMAN - Emekli - Anadolu Üniversitesi İİBF

Assoc. Prof. Dr. Simon ISTVÁN - Eötvös Loránd University (ELTE) Faculty of Law, Budapest-Hungary

Mehmet İPEK – Avukat

Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ - Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Av. Prof. Dr. Filiz KESKİN - Emekli İstanbul Arel Üniversitesi - Vergi Hukukçusu

Prof. Dr. Nataša Žunić KOVAČEVIĆ - University of Rijeka Faculty of Law, Rijeka-Croatia

Serdar KOYUTÜRK - Vergi Konseyi Eski Genel Sekreteri

Doç. Dr. Resul KURT - SGK Emekli Başmüfettiş

Mehmet KÜÇÜKKAYA - Avukat

Mustafa KOÇ - Yeminli Malî Müşavir

David MASSEY - The University of Central Lancashire Faculty of Business and Justice, Preston, Lancashire, United Kingdom

Prof. Dr. Tekin MEMİŞ - Beykent Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Adnan NAS - Yeminli Malî Müşavir

Öznur ONAT - Avukat

Prof. Dr. Yenal ÖNCEL - Emekli - İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi

Osman ÖZEN - Yeminli Mali Müşavir

Asım ÖZGÖZÜKARA - Yeminli Malî Müşavir

Assoc. Prof. Dr. Ana Macho Belen PEREZ - Pompeu Fabra University Faculty of Law, Barcelona-Spain.

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU - Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi

Dr. Veysi SEVİĞ - Emekli- Marmara Üniversitesi İİBF - İTO Müşaviri
Prof. Dr. Elif SONSUZOĞLU - Kıbrıs İlim Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Başar SOYDAN - Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ - Bursa Uludağ Üniversitesi Emekli Hukuk Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Fethi ŞUA - Yeditepe Üniversitesi
Prof. Dr. Sultan TAHMAZOĞLU ÜZELTÜRK - İstanbul Medipol Üniversitesi
Hukuk Fakültesi
Prof. Dr. Metin TAŞ - Emekli -Gazi Üniversitesi İİSBF
Ferruh TUNÇ - Yeminli Mali Müşavir
Dr. Nedim TÜRKMEN - Yeminli Malî Müşavir
Bora UNUTMAZ - Vergi Başmüfettişi
Mustafa UYSAL - Vergi Konseyi Eski Başkanı
Cahit YERCİ - Vergi Başmüfettişi
Prof. Dr. Güneş YILMAZ - Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi
Prof. Dr. Hatice YURTSEVER - Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Sinan H. YÜKSEL - Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi

MALÎ HUKUK DERGİSİ

Cilt: 20/Sayı: 234

Yıl: 2024

İÇİNDEKİLER

Makaleler	1001
Araştırma Makalesi	
Vergi İdarelerinde Yapay Zekâ Sistemlerinin Kullanımının Riskleri: AB Uygulamaları ve Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirmeler <i>Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU</i>	1003
Kat Mülkiyeti Kanunu'na Tabi Yerlerde İşyeri Olarak Kullanılan Bağımsız Bölümlerin KDV İndirimi Sorununun Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN</i>	1063
Kamu Borçlarının Sürdürülebilirliğini Etkileyen Faktörlerin Analizi <i>Doç. Dr. Sami BUHUR</i>	1079
Mali Gelişmeler	1095
Yargıtay Kararları	1113
Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı.....	1115
Yargıtay Ceza Daire Kararları.....	1124
İdari Görüşler	1145
Sirküler Listesi	1147
Sirkülerler	1149
Resmî Gazete Özetleri	1151
Önemli Bilgiler	1161
Yüksek Mahkeme Kararları Arama Dizini.....	1197
Kanun Maddelerine Göre Arama Dizini	1199

JOURNAL OF FISCAL LAW

Volume: 20/Issue: 234

Year: 2024

CONTENTS

Articles.....	1001
Research Articles	
Risks of Using Artificial Intelligence Systems in Tax Administration: Assessments Within the Framework of EU Practices and Legislation <i>Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU.....</i>	1003
Evaluation of the VAT Deduction Problem of Independent Units Used as Workplaces in Places Subject to Condominium Law in Terms of Tax Law <i>Prof. Dr. Özgür BİYAN.....</i>	1063
Analysis of Factors Affecting the Sustainability of Public Debts <i>Assoc. Prof. Dr. Sami BUHUR.....</i>	1079
Fiscal Developments.....	1095
Decisions of the Court of Civil Appeals.....	1113
Decision of the General Assembly of the Court of Civil Appeals.....	1115
Decisions of the Criminal Chambers of the Court of Appeals.....	1124
Administrative Opinions.....	1145
Circular List.....	1147
Circulars.....	1149
Abstracts of Official Gazette.....	1151
Important Information.....	1161
Index of High Courts' Decisions.....	1197
Index of Related Law Code Articles.....	1199

- Araştırma Makalesi -

**# KAT MÜLKİYETİ KANUNU'NA TABİ YERLERDE İŞYERİ
OLARAK KULLANILAN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN KDV
İNDİRİMİ SORUNUNUN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ***

*(EVALUATION OF THE VAT DEDUCTION PROBLEM OF INDEPENDENT UNITS
USED AS WORKPLACES IN PLACES SUBJECT TO CONDOMINIUM LAW IN
TERMS OF TAX LAW)*

Prof. Dr. Özgür BİYAN**

ÖZ

Kat Mülkiyeti Kanununa tabi apartman ve sitelerde mesken olarak kullanılan bağımsız bölümler dışında, ticari ve mesleki faaliyetler nedeniyle işyeri amaçlı kullanılan bölümler de bulunmaktadır. Ticari ya da mesleki faaliyetlerin yürütülmesi esnasında kullanılan bağımsız bölümlerin malik ya da kullanıcıları ortak alanların yenilenmesi ve/veya tadilatı nedeniyle arsa payları oranında harcamalara katılmakta, bu harcamalar apartman ve site yönetimleri adına tanzim edilen fatura ve benzeri belgelerle tevsik edilmekte ve fakat söz konusu kişilere makbuz karşılığında yansıtılmaktadır. Bu harcamaların fatura ve benzeri belgeler yerine makbuz ile bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına yansıtılması Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ilgili kişiler açısından KDV indirimini sorunu yaşanmasına sebep olmaktadır. Bu durum anayasal açıdan eşitlik

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 10.06.2024 tarihinde Yayınevimize ulaşmış olup, 28.06.2024 tarihinde birinci hakem; 11.07.2024 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Bandırma Onyediy Eylül Üni., İİBF, Maliye Bölümü, obiyar@bandirma.edu.tr, ORCID ID: orcid.org/0000-0002-0804-9963

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar tarafından çıkar çatışması bildirilmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Bu makaleye atıf için; BİYAN, Özgür, “Kat Mülkiyeti Kanunu'na Tabi Yerlerde İşyeri Olarak Kullanılan Bağımsız Bölümlerin KDV İndirimi Sorununun Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, Malî Hukuk Dergisi, Cilt No.: 20, Sayı No.: 234, 2024, s. 1063-1078.

ilkesine ve vergilendirmede gerçek mahiyetin esas alınmasının önüne geçmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kat Mülkiyeti, Bağımsız Bölüm, Katma Değer Vergisi, KDV İndirimi, Vergilendirmede Eşitlik

ABSTRACT

Apart from the independent units used as residences in apartments and sites subject to the Condominium Law, there are also units used for workplace purposes due to commercial and professional activities. Owners or users of these independent units used during the conduct of commercial or professional activities participate in expenses in proportion to their land share due to the renewal and/or renovation of common places, and these expenses are documented with invoices and similar documents issued on behalf of the apartment and site managements, and are provided to the persons in question in return for a receipt is reflected. Reflecting these expenses to the owners or users of independent sections with receipts instead of invoices and similar documents causes VAT deduction problems for the relevant persons in terms of the Value Added Tax Law. This situation prevents the constitutional principle of equality and the real nature of taxation from being taken as basis.

Keywords: *Condominium Ownership, Independent Unit, Value Added Tax, VAT Deduction, Equality in Taxation*

I. Giriş

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na¹ (KMK) tabi olan apartman ve site yönetimleri tüzel kişiliğe sahip olmayan bir teşekkül olarak değerlendirilmekte ve KDV Kanunu karşısında nihai tüketici konumunda kabul edilmektedirler. Bahsedilen bu yönetimler bağımsız bölüm sahiplerinin ya da kullanıcılarının ortak ihtiyaçlarını karşılamakta, bağımsız bölümler de ticari amaçlı bir kullanım nedeniyle değil, çoğunlukla mesken amaçlı olarak kullanılmaktadır. Öte yandan malik ya da kiracılar ara-

¹ Kat Mülkiyeti Kanunu, Kanun Numarası: 634, Kabul Tarihi: 23.6.1965, RG 02.07.1965/12038

sında mesken amaçlı olmayıp işyeri amaçlı olarak kullanılan bağımsız bölümler de yer alabilmektedir. Bir başka ifadeyle bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcıları arasında ticari ya da mesleki kazanç elde edenler de bulunabilmektedir. Bu kapsama giren kişilerin KDV Kanunu'nun² 29. maddesi çerçevesinde harcamalara ilişkin olarak yükledikleri KDV'yi indirme hakları bulunmaktadır. İşyerleri için yaptıkları masraflarının bir parçası olarak uygulamada aidat olarak bilinen genel gider katılım paylarına isabet eden Katma Değer Vergisini (KDV) de bu hakları çerçevesinde indirim konusu yapmak istemektedirler.

Diğer yandan herhangi bir mükellefiyetleri olmayan ve Vergi Usul Kanunu³ (VUK) kapsamındaki belgeleri düzenlemekle yükümlü bulunmayan apartman ve site yönetimleri ise mali belgeler (fatura vb.) karşılığı yapmış oldukları harcamaları bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına KMK hükümleri ve yönetim planlarına uygun olarak pay etmektedir. Bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcıları tarafından yönetimlere ödemeler yapılırken de apartman ya da site yönetimine ait basit bir makbuz ile belgelendirme işi tamamlanmaktadır. İşte bu aşamada apartman ya da site yönetimince düzenlenen makbuz, VUK kapsamındaki fatura ve benzeri belgeler sınıfında sayılmadığından mükellefler açısından indirim şartlarından biri yerine getirilmemiş sayılmaktadır. Bu da neticede ticari ya da mesleki faaliyetleri nedeniyle bağımsız bölümleri kullananlar açısından KDV indirim hakkından yararlanılamaması anlamına gelmektedir.

Bu çalışmada iki soruya cevap aranmaya çalışılmaktadır. Birincisi KMK açısından yöneticinin görevleri arasında harcama belgelerini her talep edildiğinde bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına ibraz etme yükümlülüğü var mıdır? Bu sorunun cevabı ikinci sorunun da cevabını etkilemektedir. İkinci soru ise vergi hukuku açısından bu belgeleri kullanarak ilgili işyerleri söz konusu KDV'yi indirim konusu yapabilir mi? Özellikle vergisel açıdan sorunun anayasal vergileme ilkelerinden biri olan vergilemede eşitlik ilkesi ve VUK'nun amir hükümlerinden biri olan "vergilendirmede yapılan işlemin gerçek mahiyetinin ön plana alınması" kuralına ve hatta "vergilendirmede delil serbestliği ilkesine" aykırı durumlar yarattığı görülmekte ve bu noktalar değerlendirilmektedir.

² Katma Değer Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 3065, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG 02.11.1984/18563

³ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10705

II. KMK Açısından Durum Tespiti: Yöneticilerin Belge İbraz Etme Yükümlülüğü Var mı?

Konuya şöyle bir soru ile başlamakta fayda görülmektedir. İşyeri amaçlı olarak bağımsız bölümü kullanan bir kişi, ortak alanlara yönelik yapılan bir harcamaya ilişkin fatura veya benzeri bir belgeyi ya da suretini yöneticiden ya da yönetim kurulundan talep ederse, yönetici ya da yönetim kurulu harcama ile ilgili belgeyi ibraz etmek zorunda mıdır? Böyle bir görev ya da yükümlülüğü var mıdır?

KMK'ya tabi apartman ve sitelerde yöneticinin ya da yönetim kurulu üyelerinin görevleri yönetim planında yer alır. Yönetim planında bir düzenleme bulunmaması halinde yönetici KMK'nın 35. maddesinde yer alan görevleri yerine getirmekle yükümlüdür⁴. İlgili madde incelendiğinde yöneticinin görevleri arasında kat maliklerine talep edildiğinde harcamalara ilişkin belge ya da belgeleri ibraz etmek, örnek vermek vb. bir görev tanımlanmamıştır. Dolayısıyla belgeleri kat malikleri ile paylaşmak yöneticinin inisiyatifindedir. Demek ki bu konuda yöneticilerin kanunen zorlanması mümkün görünmemektedir. Başka bir ifadeyle ortak

⁴ Madde 35 – Yöneticinin görevleri, yönetim planında belirtilir; yönetim planında aksi-ne hüküm olmadıkça, yönetici aşağıdaki işleri görür: a) Kat malikleri kurulunca verilen kararların yerine getirilmesi; b) Anagayrimenkulün gayesine uygun olarak kullanılmas, korunması, bakımı ve onarımı için gereken tedbirlerin alınması; c) Anagayrimenkulün sigorta ettirilmesi; d) Anagayrimenkulün genel yönetim işleriyle korunma, onarım, temizlik gibi bakım işleri ve asansör ve kalorifer, sıcak ve soğuk hava işletmesi ve sigorta için yönetim planında gösterilen zamanda, eğer böyle bir zaman gösterilmemişse, her takvim yılının ilk ayı içinde, kat maliklerinden avans olarak münasip miktarda paranın toplanması ve bu avansın harcanıp bitmesi halinde, geri kalan işler için tekrar avans toplanması; e) Anagayrimenkulün yönetimiyle ilgili diğer bütün ödemelerin kabulü, yönetim dolayısıyla doğan borçların ödenmesi ve kat malikleri tarafından ayrıca yetkili kılınmışsa, bağımsız bölümlere ait kiraların toplanması; f) Anagayrimenkulün tümünü ilgilendiren tebligatın kabulü; g) Anagayrimenkulü ilgilendiren bir sürenin geçmesinden veya bir hakkın kaybına meydan vermeyecek gerekli tedbirlerin alınması; h) Anagayrimenkulün korunması ve bakımı için kat maliklerinin yararına olan hususlarda gerekli tedbirlerin, onlar adına alınması; i) Kat mülkiyetine ilişkin borç ve yükümlerini yerine getirmeyen kat maliklerine karşı dava ve icra takibi yapılması ve kanuni ipotek hakkının kat mülkiyeti kütüğüne tescil ettirilmesi; j) Topladığı paraları ve avansları yatırmak ve gerektiğinde almak üzere muteber bir bankada kendi adına ve fakat anagayrimenkulün yönetici sıfatı gösterilmek suretiyle, hesap açtırılması; k) Kat malikleri kurulunun toplantıya çağırılması. l) Anagayrimenkulde bulunan asansörlerin güvenli bir şekilde işletilmesinin sağlanması amacıyla aylık bakımları ile yıllık kontrollerinin ilgili teknik düzenlemelere uygun şekilde yaptırılması ve bu işlemlere ilişkin ücretlerin ödenmesi.

alanlarla ilgili harcamalara ilişkin belgeleri bağımsız bölüm kullanıcıları ile paylaşmak isteyen yöneticiler ya da yönetim kurulları olabileceği gibi, paylaşmak istemeyenler de olabilecektir.

Öte yandan bu talebin KMK'nın "Hesap verme" başlıklı 39⁵ ve "Yönetimin denetlenmesi" başlıklı 41⁶. maddeleri kapsamında denetim yoluyla talep edilebilmesi de söz konusu değildir. Denetim sadece denetçi olarak seçilen kişiler tarafından yapılabileceği gibi aynı zamanda denetim dönemleri de yönetim planlarında belirlenmektedir. Böyle bir zaman belirlenmemişse her üç ayda bir yapılır. Dolayısıyla bu açıdan da bağımsız bölüm sahiplerinin talepleri, denetim amaçlı olmadığı sürece her zaman için yerine getirilemez. O zaman şu tespitte bulunmak mümkündür. Kat malikleri ya da kiracıların bağımsız bölümleri işyeri amaçlı kullandıklarını iddia ederek ve KDV Kanunu gereği yükümlülük ve haklarını ileri sürerek belgeleri talep etme hakkı KMK açısından yoktur. Dolayısıyla öncelikle bu düzenleme açısından sorun çözülmedikçe bir sonraki adımda mükelleflerden böyle bir talepte bulunmak da anlamlı olamayacaktır. Tespitimizi bu şekilde yaparak diğer değerlendirmelerimizi bir sonraki başlığa bırakıyoruz.

⁵ Madde 39 – Yönetici, yönetim planında yazılı zamanlarda eğer böyle bir zaman yazılmamışsa her takvim yılının birinci ayı içinde kat malikleri kuruluna, anagayrimenkul dolayısıyla o tarihe kadar elde edilen gelirlerin ve yapılmış olan giderlerin hesabına vermekle yükümlüdür. Kat maliklerinin yarısı isterse, bunların arsa payları ne olursa, olsun yönetim planında yazılı zamanlar dışında da hesabın gösterilmesi yöneticiden istenebilir.

⁶ Madde 41 – Kat malikleri kurulu, yöneticinin bu görevdeki tutumunu devamlı olarak denetler ve haklı bir sebebin çıkması halinde onu her zaman değiştirebilir. Hesapların denetlenmesi için yönetim planında, belli bir zaman konulmamışsa; bu denetim her üç ayda bir yapılır; bununla beraber haklı bir sebep çıkarsa, hesap denetlenmesi her zaman yapılabilir. Kat malikleri kurulu denetim işini, kendi aralarından sayı ve arsa payı çoğunluğuyla seçecekleri bir denetçiye veya üç kişilik bir denetim kuruluna verebilir; bu halde denetçi veya denetim kurulu yönetim planında yazılı zamanlarda, eğer zaman yazılmamışsa, her takvim yılının birinci ayı içinde kat malikleri kuruluna verecekleri bir raporla denetimin sonucunu ve anagayrimenkulün yönetim tarzı hakkındaki düşüncelerini bildirir; bu rapor çoğaltılarak birer örneği taahhütlü mektupla kat maliklerine gönderilir. Denetçiler bu raporu ve verecekleri kararları ve gerekli gördükleri diğer hususları, (1) den başlayıp sıra ile giden sayfa numaraları taşıyan ve her sayfası noter mührüyle tasdikli bir deftere geçirip tarih koyarak altını imza ederler.

III. KDV Kanunu Açısından Durum Tespiti

KDV Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilmektedirler. Burada KDV indirimi olabilmesi için dikkat çeken iki ana husus vardır. Birincisi kayıtların yasal süreler içinde muhasebe hesaplarına intikal ettirilmesidir. İkincisi ise KDV miktarlarının fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesidir. Dolayısıyla bir KDV mükellefi kendi adına düzenlenmiş ve faturada ayrıca gösterilmiş bir KDV'yi süresinde muhasebe hesaplarına intikal ettirirse KDV indiriminden yararlanabilir⁷. O zaman buradaki önemli meselelerden biri apartman ve site yönetimleri adına düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alan KDV'nin, bağımsız bölümlerini işyeri olarak kullanan mükellefler tarafından indirim konusu yapılabilir olup olmadığıdır. Bu ya da benzer konularda Vergi İdaresi çeşitli zamanlarda verdiği özelgelere bu konuya yön vermeye çalışmıştır.

Kiracı olarak faaliyette bulunan bir mükellef tarafından fabrika binasının sahibi adına kayıtlı olan elektrik, su, doğalgaz fatura bedellerinin gider olarak yazılabilmesi ile bu bedellere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılabilir olup olmadığı ile ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede⁸, “*dilekçenizde bahsedilen elektrik, su ve doğalgaz giderlerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığına ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi ve söz konusu ödemelere ait KDV nin indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır*” şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Başka bir özalgede⁹ de benzer şekilde ifadeler yer verilmiştir.

⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce and Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi (20th edn, Ekin Kitabevi 2023) 286-287

⁸ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.35.17.01 -35-02-642 sayılı ve 21.11.2011 tarihli özalg. <<https://www.legalbank.net>> erişim tarihi 26 Mayıs 2024

⁹ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.55/5529-718/58214 sayılı ve 07.12.2004 tarihli özalg., < <https://www.legalbank.net> > erişim tarihi 26 Mayıs 2024

Vergi idaresi diğer bir özelgede¹⁰ ise ticari faaliyetini sürdürdüğü iş hanı için yapılan giderlere ait faturaların (yakıt, elektrik, su vb.) iş hanında ikamet edenlere paylaşılmak suretiyle iş hanı yönetimince düzenlenmiş olan makbuzla dayanarak KDV indirimini yapıp yapamayacağını soran bir mükellefe, “... iş hanı tarafından verilen makbuzun Vergi Usul Kanunu uyarınca fatura veya fatura yerine geçen bir belge olarak kabulü söz konusu olmadığından ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir” yorumu yapılarak KDV indiriminin mümkün olamayacağını vurgulamıştır.

Daha yakın tarihli bir özelgede¹¹ vergi idaresine mülkiyeti bir belediye başkanlığına ait olan bir kültür sanat merkezinde kiracı olarak spor salonu işlettiğini, kültür merkezinin elektrik, su doğalgaz abonelikleri ve sayaçlarının tek olup faturaların ilgili belediye başkanlığı adına kesildiğini, ayrıca güvenlik, temizlik, bakım onarım gibi tüm giderlerin de aynı kültür sanat merkezi adına kesilerek site yönetimi tarafından ödendiğini ve daha sonra makbuz karşılığı kiracılara yansıtıldığını belirten ve dolayısıyla makbuz karşılığı yapılan ödemelerde katma değer vergisinin (KDV) iç yüzde oranıyla ayrılarak indirim konusu yapılamayacağını soran bir mükellefe; “yönetim tarafından bu tutarları gösteren hesap çizelgesi ve eki fatura fotokopilerine istinaden, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık illiyet bağının bulunması, keyfi olmaması, işyerinde kullanılmak ve tüketilmek üzere satın alınmış olunması ve istenildiğinde söz konusu giderlerin tevsikine esas belgelerin asılların ibrazı kaydıyla, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün” olacağı ifade edilmiş, “ancak site yönetimi tarafından ortak giderlere ilişkin olarak yapılan ödemeler için düzenlenen makbuzların fatura veya fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmesinin mümkün bulunmadığı” ifade edilerek KDV'nin indirim konusu yapılmasına izin verilmemiştir. Anlaşılmaktadır ki apartman ve site yönetimleri tarafından makbuz verilmesi konu ile ilgili olarak mükelleflerin aleyhine bir durum olarak yorumlanmıştır. Diğer yandan özelgelere masraf yazılabileceği belirtilmekte, fakat bu

¹⁰ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.54/5429-646 sayılı ve 08.01.2002 tarihli özelge, < <https://www.legalbank.net> > erişim tarihi 26 Mayıs 2024

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.29-201 sayılı ve 18.02.2013 tarihli özelge, < <https://www.legalbank.net> > erişim tarihi 26 Mayıs 2024

giderlerin içindeki KDV'nin indirilmesi için bir yol önerilmediği de uygulamacılar tarafından haklı olarak vurgulanmıştır¹².

Öte yandan uygulamada apartman ve site yönetimlerinin profesyonel bir şirket ya da kurumlar vergisi mükellefi bir kooperatif aracılığı ile yapılması durumunda, bu yönetimlerin ortak giderlere ilişkin belgelerin kendi adlarına ya da site veya apartman yönetimi adına alınmış bile olsa, apartman veya sitede faaliyette bulunan işyerleri adına ayrıca fatura düzenleyebilecekleri ve böylece KDV indirimi sağlanabilmesi için bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına tek tek fatura düzenleyerek indirim sorunun ortadan kalkabileceği de ifade edilmektedir¹³. Ancak bu yönlenmeye katılmak pek mümkün görünmemektedir. İster gerçek kişi ister tüzel kişi yöneticiler olsun, profesyonel şirketler tarafından yapılan yönetim hizmetleri sözleşmelerinde, yönetim şirketlerinin genellikle “vekil” olarak tayin edilerek yönetici seçilmeleri söz konusudur. Bir diğer ifadeyle seçilen profesyonel gerçek ya da tüzel kişiler bizatihi kat malikleri kurulu tarafından “yönetici” olarak atanmaktadır. Bu firmalar kat malikleri tarafından alınan kararlar ve kendilerine yönetim planlarında verilen görevler ve yetkiler çerçevesinde apartman ve site yönetimleri adına işlem yapmakta, yaptıkları işlemler sonucunda da mal veya hizmet alımlarına ilişkin faturalar apartman ve site yönetimleri adına (fatura, makbuz vb. aracılığı ile) düzenlenmekte ve ödemeler de yönetim firması hesaplarından değil, apartman ve site yönetim hesaplarından yapılmaktadır. Böyle bir durumda profesyonel olarak yönetimi icra eden gerçek ya da tüzel kişiliğin her bir kat maliki adına fatura düzenlemesi söz konusu olamaz. Kendi muhasebe hesapları ile ilişkilendirmediği, sadece verdiği yöneticilik hizmeti nedeniyle apartman ve/veya site yönetimi adına düzenlediği faturalandırma dışında başka bir işlem yapmayan profesyonel kişinin ya da firmanın bu yönde uygulama yapması mümkün değildir. Yaptığı harcamaların hepsinde vekildir ve bu vekillik nedeniyle aldığı ücret karşılığı apartman ve site yönetimi adına tek bir fatura düzenlemektedir. Dolayısıyla apartman veya sitede faaliyette bulunan iş-

¹² Mehmet Maç, ‘Belgesi Başka Biri Adına Düzenlenmiş Olmakla Beraber İşletme ile İlgili Bulunan Gider veya Maliyet Unsurlarının Kayda Alınması Ve KDV İndirimi’ (2001) 57 Mali Çözüm Dergisi, 3, 7 <<https://ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-57/--2034>> erişim tarihi 14 Haziran 2024

¹³ Maç (n 12) 7; Sinan Aslan, ‘Site, Apartman veya İş Hanlarında Faaliyette Bulunan İş Yerleri Tarafından Ödenen Ortak Giderlerden Kaynaklanan KDV İndirimi’ (2013) <<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sinan/006/>> erişim tarihi 14 Haziran 2024

yerleri adına ayrıca fatura düzenleyebilecekleri ve böylece KDV indirimi sağlanabilmesi için bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına tek tek fatura düzenleyerek indirim sorunun ortadan kalkabileceği fikri pratik olarak ve kanunen söz konusu olamaz¹⁴.

IV. Konunun Değerlendirilmesi

1. KMK Açısından

Çalışmanın önceki kısmında da ifade edildiği gibi KMK kapsamında yöneticinin herhangi bir bağımsız bölüm maliki ya da kullanıcısına yapmış olduğu bir harcama ile ilgili bir mali belgeyi ibraz etme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Örneğin ofis olarak kullanılan bir ticari işletme, bulunduğu apartman/site için yapılan ortak alan harcaması ile ilgili faturayı görmek istediğinde yöneticinin bunu kendisine gösterme zorunluluğu yoktur. Yöneticinin bu tip durumlarda belge ibraz etmesi, bunun fotokopisini paylaşması vb. yollarla talepleri yerine getirmesi diğer bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcıları için de hak doğurur. Bir başka ifadeyle bir bağımsız bölümdeki kişiye ibraz edilen belge talep edildiğinde herkese gösterilmesi gerekir. Böyle bir neticede ise değişik nedenlerle belgeleri incelemek ya da görmek isteyen(ler) olabilir ki bu durumda yönetim açısından sürekli bir “denetim” ya da “takip” altında olduğu anlamına gelir. Bunun sürdürülebilir ve uygulanabilir olması kanunen ve kanaatimizce mümkün değildir.

Denetim yönünden olaya bakıldığında ise durum farklıdır. Denetim sadece kat malikleri arasından seçilen denetçi ya da denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu denetçiler dahi her talep ettiklerinde denetim yapamaz. Zira KMK açısından denetim sürelerle bağlanmıştır. İlgili Kanun uyarınca hesapların denetlenmesi için yönetim planında belli bir zaman konulmuşsa bu zamanlarda, belli bir zaman konulmamışsa her üç ayda bir denetim yapılır. Ayrıca haklı bir sebep çıkarsa, hesap denetlenmesi her zaman yapılabilir (m.41/2). Buradan çıkan sonuç her gün ya da her an veyahut da her istenildiğinde denetim yapılması mümkün değildir. Haklı bir gerekçe halinde denetim yapılması için de gerçekten bir haklı gerekçe olmalıdır ki denetim yapılabilir. Dolayısıyla bağımsız bölümü işyeri amaçlı olarak kullanan bir kişinin bahse

¹⁴ Bunun tek istisnası alışveriş merkezleri gibi ticari alanlarda faaliyet gösterenler arasında olan durumdur. Buralar bizatihi ticari amaçlı firmalar tarafından yönetilmekte ve 6585 sayılı Perakende Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ve alt düzenlemelerine tabi olan yerlerde söz konusu olabilir.

konu talebinin bu yolla yerine getirilmesi de düşünülemez. Haklı gerekçe de olamaz.

Yönetim planına hüküm konularak bu işi çözmek mümkün müdür sorusunun cevabının da değerlendirilmesi gerekir. Gerçekten de yönetim planına açık bir hüküm koyarak tüm kat maliklerini ve yönetimi bağlayıcı düzenlemeler yapmak mümkündür. Ancak her talep edildiğinde belge ibraz etmek ya da nüsha/suret paylaşmak yönetim planı açısından serbest olsa bile uygulanabilir ve sürdürülebilir olacak mıdır? Bunun dikkatlice düşünülmesi gerekir. Örneğin yönetim planında tüm bağımsız bölüm sahiplerine ve kullanıcılarına eşitlik prensibi çerçevesinde düzenleme yapılırsa, mesela “bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcıları yönetim tarafından yapılan harcamalara ilişkin mali belgeleri talep ettiklerinde yönetim bu belgelerin birer örneğini vermek zorundadır” şeklinde ya da benzeri bir düzenleme yapılırsa yönetici bu durumda zorunlu olarak yönetim planında kendisine verilen bu görevi yerine getirmek zorunda kalacaktır. Ancak böyle bir durumda yönetim açısından sürekli denetim ve izlenme söz konusu olacaktır. Yürütülmesi son derece güç hale gelen bir durum yaşanmasına sebep olabilir. Çünkü sadece büyük harcamalar açısından değil aynı zamanda küçük harcamalar için dahi farklı nedenlerle harcama belgelerini talep edenler olacaktır. Kanaatimizce bu durumun sürdürülebilir ve yürütülebilir olması son derece zordur.

Buradaki tespit ve sonuçlar KMK açısından bir bağımsız bölüm sahibi ya da kullanıcısının, yöneticilerden herhangi bir harcama için farklı nedenlerle belge talep ettiklerinde yönetici ya da yönetimin böyle bir zorunluluğunun olmadığını göstermektedir. O zaman aşağıda irdelenmeye çalışıldığı üzere vergi hukuku açısından da yorum yaparken bu durumun dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekir. İşin KMK kısmı dikkate alınmadan yapılan yorumlar eksik kalacaktır.

2. Vergi Kanunları Açısından

KDV Kanunu'nun 29. maddesine istinaden KDV mükelleflerinin en önemli hakları indirim mekanizmasından yararlanmak ve böylece üzerlerinde kalan KDV yükünü azaltmak ve neticede KDV'nin nihai tüketici üzerinde kalmasını sağlamaktır. Bu kapsamda da gerçekleştirmeleri gereken bazı yükümlülüklerle sahiptirler. KDV İndiriminden yararlanmak için usulüne uygun düzenlenmiş bir fatura veya fatura yerine geçen bir belge olmalı ve bu belgeler zamanında muhasebe hesaplarına

intikal ettirilmelidir. Bu şartları taşıyan belgelerde de KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekir. Böylece mükelleflerin indirim konusu yapabilecekleri KDV miktarları net olarak izlenebilir hale gelir. Söz konusu tipik işlemlerde kanuni mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirirler.

Apartman ve sitelerde yer alan bağımsız bölümlerde ticari ve/veya mesleki faaliyet gösteren mükellefler, yönetim planlarında aksi hükümler olmadıkça genel gider katılım payı (yani aidat) altında mesken amaçlı bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcıları ile aynı kurallar çerçevesinde ödemeler yapmaktadırlar. Ancak bu ödemeler onlar için faaliyetleri ile ilgili bir giderdir. Bu öyle bir giderdir ki ofis, irtibat bürosu, acente, yazıhane vb. şekilde işyeri olarak kullandıkları bağımsız bölümler için yaptıkları masrafın bir parçasıdır. O zaman bu harcamaların bu işyerleri için gider olarak dikkate alınabileceklerine hiçbir şüphe yoktur. Nitekim yukarıda ifade edilen özelgelerde de görüleceği üzere vergi idaresi makbuz karşılığı yapılan bu tip giderlerin yazılmasında bir problem görmemektedir. Esas sorun bu gider olarak kabul edilen harcamaların makbuz karşılığı olması nedeniyle fatura ya da fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmemesi nedeniyle KDV'nin indirimine izin verilmemesidir¹⁵. Bu sonuç ve uygulama KDV Kanunu 29.maddeye lafız olarak uygun görünmekle beraber KDV'nin ruhuna ve ana amacına ve vergilendirme ilkelerine aykırı durumlar yaratmaktadır.

VUK'un 3. maddesinin B fıkrası uyarınca vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Amaç, gerçek işlem nasıl vergilendirilmesi gerekiyorsa o şekilde vergilendirmektir. Ancak konumuzla ilgili noktada gerçek anlamda doğru bir vergilendirme işlemi yapıp yapılmadığı şüpheli görünmektedir. Vergi idaresi söz konusu durum ile ilgili olarak verdiği özelgelerinde bu tür makbuz karşılığı yapılan harcamaların sonucunda giderleştirmeyi kabul ederken KDV indirimini red etmesi çelişki yaratmaktadır. Bir diğer deyişle bunun bir genel gider ol-

¹⁵ "...yönetici tarafından KDV ödenmek suretiyle giderler yapılmakta, iş hanında faaliyet gösteren firmaların payları oranında bu KDV leri indirim hakları bulunmakla beraber belgeleme sorunu yüzünden" bu haklarından yararlanamamaktadır. Bkz. Maç (n 12) 3

duğu kabul edilirken bu gidere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılmaması yerinde görünmemektedir.

Oysa ki idare özeldelerinde de belirttiği gibi “...giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık illiyet bağının bulunması, keyfi olmaması, işyerinde kullanılmak ve tüketilmek üzere satın alınmış olunması ve istenildiğinde söz konusu giderlerin tevsikine esas belgelerin asılların ibrazı kaydıyla” KDV indirimlerinin de kabul edilmesi esas olmalıdır. Ortada usulüne aykırı bir işlem yoktur. Apartman ve site yönetimi bu harcamayı yapmıştır ve bunu fatura veya benzeri belgelerle tevsik etmektedir. Fakat bağımsız bölüm sahip ya da kullanıcılarına bunu yansıtırken yasal zorunluluk gereği makbuz ile yansıtmak zorundadır. Bir başka ifadeyle yönetimler istese de fatura ya da fatura yerine geçen belge düzenleyemez. O zaman fatura ya da fatura benzeri belge düzenleme imkânı bulunmayan bir durumda mükellefe sahip olduğu bir hakkı vermemek hukuken doğru değildir. Ayrıca bu hususla ilgili şunu da belirtmek gerekir ki yönetici ya da yönetim kurulu üyeleri bağımsız bölüm malikleri ile kullanıcıların vekili pozisyonundadır (KMK m.38). Yaptıkları ya da yapacakları her işlem onların adına yapılmaktadır. Bu durumda apartman ve site yönetimi adına yapılan faturalı harcamaların, bağımsız bölüm sahiplerine ve/veya kullanıcılarına arsa payları oranında dağıtılarak makbuz karşılığı yansıtılması nedeniyle, yapılan işlemin esasının dikkate alınmaması işin gerçek mahiyeti ile kanaatimizce örtüşmemektedir¹⁶.

Öte yandan uygulamanın KDV indirimine izin verilmemesi şeklinde sürdürülmesi ayrımcılık yapılmasına da sebep olmaktadır. Apartman ve site yaşamı içinde ticari ya da mesleki faaliyetini sürdüren bir mükellef ile farklı yerlerde faaliyetini sürdüren arasında eşit olmayan durumlara sebep olmaktadır ki bu vergide eşitlik ilkesine aykırı bir görünüm sergilemektedir. Bir başka ifadeyle yapılan uygulama anayasal düzlemde tartışmaları içinde barındırmaktadır. Nitekim kat mülkiyetine tabi olmayan bir yerde faaliyetini sürdüren ticari ya da mesleki kazanç sahibi bir mükellef, işyeri için yaptığı mantolama ve boya badana işleri-

¹⁶ Bir görüşe göre, “... apartman ve site yönetimi muhatap alarak düzenlenmiş olan ortak giderlere ilişkin faturalar, kolektif muhataplı faturalardır ve bu faturadaki KDV'nin, kendi payına düşen kısmını, ortak giderden yararlanan kat maliki veya kiracısı indirebilmelidir. Bu konuda idarenin olumlu yorum içeren tebliğ düzenlemesi yapmasının uygun olacağını düşünüyoruz.”, Mehmet Maç, ‘KDV-6’ 104 <<https://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>>, erişim tarihi 13 Haziran 2024

ne ilişkin yüklendiği KDV'yi indirim konusu yaparken, benzer mükelleflerin kat mülkiyetine tabi bir yerde ortak alanda aynı şekilde mantolama ve boya badana işleri için kendi hesabına düşen harcamaya ait KDV'yi indirim konusu yapamamaları vergilendirmede eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir¹⁷.

VUK'un 3. maddesinde de düzenlendiği üzere vergilendirmede delil serbestliği ilkesi ışığında gerçek mahiyetin her türlü delil ile ispatlanması mümkündür. Mükellefin makbuz dışında faturayı temin edememesi sorun teşkil etmemelidir¹⁸. Bazen uygulamada da çeşitli nedenlerle satıcılardan temin edilemeyen alış faturaları olabilmektedir. Ancak bu durumlarda mal veya hizmetin işletmeye intikal ettiği ve bu işlemlerin bedelinin banka vb. yol ile ödendiği kanıtlanabiliyorsa dahi KDV indirim hakkını kullanabileceğine dair içtihatlar bulunmaktadır. Örneğin Danıştay bir kararında¹⁹, *“tüm çabasına rağmen iradesi dışında faturalarını temin edememesi halinde ödemeleri karşılığında düzenlenen tahsil fişindeki KDV'nin indirim konu yapılabileceği, inceleme elemanınca bu vergilerin doğruluğu araştırılmadan tahsil fişinin fatura ve benzeri belge olmadığı gerekçesiyle indirimlerinin ret edilmesinin uygun olmayacağı belirtilerek tahsil fişindeki KDV'nin indirilebileceğine”* şüphe olmadığı yönünde hüküm oluşturmuştur.

V. SONUÇ

Toplumun geniş bir kitlesini ilgilendiren Kat Mülkiyeti Hukukuna tabi apartman ve sitelerde mesken amaçlı kullanılan bağımsız bölümlerin yanında işyeri amaçlı kullanılan bağımsız bölümler de bulunmaktadır. Kat mülkiyetine tabi yerlerde faaliyet gösteren ticari ve mesleki kazanç sahibi mükellefler açısından, ortak yerler için yapılan harcamaların makbuz karşılığı tevsik edilmesi nedeniyle KDV indirimine izin verilmemesi çalışma kapsamında irdelenmeye çalışıldığı üzere doğru ve yerinde değildir. Söz konusu işlemler sırasında gerek apartman ve site yönetimi

¹⁷ Benzer yönde uygulamada KDV indiriminin izin verilmemesinin vergide adaletsizliğe neden olduğu ve KDV sisteminin temel mantığına da aykırılıklar oluşturduğu İstanbul YMM Odası Platform Dergisi'nde (Mart 2013) de ifade edilmiştir. Bkz. <<https://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/348.pdf>>, erişim tarihi 4 Haziran 2024

¹⁸ Benzer yönde KDV indirimi ile ilgili bkz. Danıştay 9 D, 2695/2339, 12.5.1994, Maç (n 12) 7

¹⁹ Danıştay 9.D., E.1996/4545, K.1997/2163, T.19.07.1997, Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi (1st edn, Yaklaşım Yayıncılık 2007) 731

gerek KDV mükellefi konumundaki kişi kanunlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde hareket etmektedir. Dolayısıyla yasal zorunluluk ve düzenlemelerden kaynaklanan zorunluluklar nedeniyle tevsik aşamasında yapılan harcamaları makbuz ile aktarmak zorundadır ve bu durumu değiştirmek de ilgili kişilerin inisiyatifinde değildir. Farklı bir ifadeyle apartman ve site yönetimlerinin yaptıkları harcamaları yansıtmaları için kullanabilecekleri tek belge makbuzdur. Öte yandan mükellefin yönetimden yaptıkları harcamaları gösteren fatura ve benzeri belgeleri talep etmesi halinde alması da her zaman söz konusu olmayabilir. O zaman mükellefe sahip olduğu KDV indirim hakkını kullandırmamak bu şartlar altında hukuka aykırıdır. Bu hususta Gelir İdaresinin bir tebliğ ya da sirküler yayımlayarak uygulamayı doğru bir biçimde yönlendirmesi gerekli ve zorunludur.

KAYNAKÇA

Aslan S, 'Site, Apartman veya İş Hanlarında Faaliyette Bulunan İş Yerleri Tarafından Ödenen Ortak Giderlerden Kaynaklanan KDV İndirimi' (2013) <<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/sinan/006/>> erişim tarihi 14 Haziran 2024

Değer N, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi (1st edn, Yaklaşım Yayıncılık 2007)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-KDV.29-201 sayılı ve 18.02.2013 tarihli özelge, <<https://www.legalbank.net>> erişim tarihi 26 Mayıs 2024

İstanbul YMM Odası Platform Dergisi (Mart 2013), <<https://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/348.pdf>> erişim tarihi 4 Haziran 2024

Maç M, 'Belgesi Başka Biri Adına Düzenlenmiş Olmakla Beraber İşletme ile İlgili Bulunan Gider veya Maliyet Unsurlarının Kayda Alınması Ve KDV İndirimi' (2001) 57 Mali Çözüm Dergisi, 3, 7 <<https://ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-57/--2034>> erişim tarihi 14 Haziran 2024

Maç M, 'KDV-6' 104 <<https://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>>, erişim tarihi 13 Haziran 2024

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-642 sayılı ve 21.11.2011 tarihli özelge. <<https://www.legalbank.net>> erişim tarihi 26 Mayıs 2024

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.55/5529-718/58214 sayılı ve 07.12.2004 tarihli özelge, <<https://www.legalbank.net>> erişim tarihi 26 Mayıs 2024

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, B.07.0.GEL.0.54/5429-646 sayılı ve 08.01.2002 tarihli özelge, <<https://www.legalbank.net>> erişim tarihi 26 Mayıs 2024

Şenyüz D, Yüce M, and Gerçek A, Türk Vergi Sistemi (20th edn, Ekin Kitabevi 2023)