

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihalesi yapılan, işletme hakkı kiralaması karşılığı tahsil edilen kira bedeli üzerinden, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa aykırı olarak KDV tahakkuk ettirilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hususu ile ilgili olarak yapılan incelemede;

Yılı	2011
Dairesi	5
Karar No	6
İlam No	6
Tutanak Tarihi	13.12.2012
Kararın Konusu	Vergi Resmi Harç ve Diğer Gelirlerle İlgili Kararlar

Katma Değer Vergisi

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihalesi yapılan,

işletme hakkı kiralaması karşılığı tahsil edilen kira bedeli üzerinden, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa aykırı olarak KDV tahakkuk ettirilmemesi sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği hususu ile ilgili olarak yapılan incelemede;

2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na göre ihalesi yapılan işletme hakkı kiralaması işlemlerinde kira bedelleri üzerinden KDV tahakkuk ve tahsilatı yapılmaması sonucu kamu zararına sebebiyet verildiği görülmüştür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "Üst yöneticiler" başlıklı 11'inci maddesinde;

"Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. ..."

"Gelirlerin toplanması sorumluluğu" başlıklı 38'nci maddesinde;

"Kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanlar, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumludur. "

"Muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve

sorumlulukları” başlıklı 61’nci maddesinde;

“Muhasebe hizmeti; gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması işlemleridir. Bu işlemleri yürütenler muhasebe yetkilisidir. Memuriyet kadro ve unvanlarının muhasebe yetkilisi niteliğine etkisi yoktur.

Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur...”

Hükümleri yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlıklı 1’nci maddesinin “3.Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” alt başlığının (f) bendinde;

“f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,...” denilerek ilgili maddedeki mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV kapsamına alınmıştır.

Aynı Kanun’un “Mükellef” başlıklı 8 inci maddesinin 1/(h) bendindeki;

“h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,” hükmü ile mal ve hakları kiraya verenler mükellef kapsamına alınmıştır.

“Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17’nci maddesinin 4/d bendinde;

“d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, ” denilerek 3065/1-f bendinin bir istisnası olarak, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde

sayılan mallardan, gayrimenkul nitelikteki olanların kiralanması işlemlerine ilişkin KDV istisnası getirilmiştir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen hakların kiralanması işlemlerinin de istisna olduğuna ilişkin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bir hüküm mevcut değildir. Diğer kanunlarda da buna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer kanunlarda böyle bir hüküm dahi bulunsa 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 19 uncu maddesi gereği, aynı hüküm Katma Değer Vergisi Kanununda olmadıkça geçerli olmamaktadır.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde ise (30/11/1984 tarih ve 18591 No'lu R.G.);

“...

8. Kanunun 1. maddesinin 3/f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri verginin konusuna alınmıştır.

Bu hükme göre; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir...

...Öte yandan, yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların, (Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer haklar) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. ...” denilmektedir.

Görüldüğü üzere, “Gayrimenkul mal” kavramı ile “İşletme hakkı” kavramları KDV mevzuatı açısından ayrı değerlendirilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddenin 1,2,3,4 No'lu bentlerinde kira gelirleri gayrimenkul sermaye iradı

olarak kabul edilen gayri menkuller;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;"

Şeklinde sayılmıştır. 3065 Kanunun 17-4(d) bendi ile gelen istisna bu kısmı kapsamaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddenin 5,6,7,8 No'lu bentlerinde ise KDV konusuna giren diğer mal ve haklar şu şekilde sayılmıştır:

"5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve

tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.”

Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’nci maddesinde sayılan mal ve hakların ve bu arada, işletme haklarının kiralanması işlemleri katma değer vergisinin konusunu oluşturmakta olup, bunların iktisadi işletmeye dahil olup olmamasının katma değer vergisine tabiyeti açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi mevzuatında, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi açısından verginin konusunu oluşturan mal veya hakkın sahipliğinin yahut üretiminin veya yapılan eylem yahut işlemin yasal olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu anlamda, işletme hakkının vergilendirilmesi için de işletme hakkının yasal olup olmamasının, bahse konu işyerinin işletmesi ile ilgili ruhsatının olup olmamasının vergilendirme açısından bir önemi de yoktur.

Bahsedilen mevzuat hükümlerine rağmen, Belediyesi’nce gerçekleştirilen, aşağıda belirtilen işletme haklarının kiralanması işlemlerinde kira bedelleri üzerinden KDV tahakkuk ve tahsilatı yapılmadığı görülmüştür.

Kırsal otobüs hatlarının işletme hakkının kiraya verilmesi, yaş sebze ve meyve hali araç giriş-çıkış kapısının kiraya verilmesi, Kırsal Terminal giriş çıkış kapısının işletme hakkının kiralanması, Muhtelif otoparkların işletme haklarının kiraya verilmesi, Umuma açık parkomat alanlarının işletme hakkının kiraya verilmesi işlemleri, KDV mevzuatı açısından işletme hakkının kiralanması mahiyetindedir olup, kira bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Sorumluların savunmalarında; sorgu konusu kiralamalarının bir işletme hakkı kiralaması olmadığı gayri menkul kiralaması olduğu bundan dolayı da 3065 sayılı Katma Değer Vergisi

Kanunu'nun 17/4 – (d) bendi gereği istisna olduğu, kiralamaların 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu "Büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları" başlıklı 7. maddesindeki ilgili görev ve sorumluluğu uyarınca yapıldığını belirtmişlerdir.

Ancak, söz konusu kiralamaların hepsinin ihale dosyasında "gayri menkul kiralaması" ifadesi yerine "...işletme hakkının kiralaması" ifadesi yer almakta olup, kiralamaların hiç birisinin somut bir gayrimenkul kiralaması değil, Belediyenin kanuni imtiyaz ve işletme haklarının üçüncü kişilere kiralamak suretiyle kullandırılması olduğu görülmektedir.

Bu itibarla, işletme haklarının kiralanması karşılığı tahsil edilen kira bedeli üzerinden KDV tahakkuk ettirilmemesi sonucu oluşan kamu zararı tutarı toplamı TL'nin;

..... TL'sinin Üst Yönetici (.....) ile Gelir Gerçekleştirme Görevlisi (5018 sayılı Kanunun 38. maddesi gereğince) 'ye (.....),

..... TL'sinin Üst Yönetici (.....), ile Gelir Gerçekleştirme Görevlisi (5018 sayılı Kanunun 38. maddesi gereğince) 'a (.....)

Müştereken ve müteselsilen,

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 53 üncü maddesi gereği işleyecek faizleri ile ödettirilmesine,

...

Daire Başkanı..... 'ın "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 102 nci maddesine göre, gelirlerin tahsili için zamanaşımı süresi 5 yıldır. Bahse konu KDV vergisi alacağı için zamanaşımı süresi henüz dolmadığı için 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 71 inci maddesine göre bir kamu zararı henüz oluşmamış olup 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 50 nci maddesi gereğince vergi

gelirinin takibi ve tahsilinin sağlanması için konunun’na yazılması uygun olur, şeklindeki ayrışık görüşlerine karşı,

Oyçokluğuyla,

Karar verildi.