

yapılacak yemek yardımı
çerçevesinde hizmet alım
ihalesi düzenlenerek özel bir
firmadan yemek servis hizmeti
satın alınmasına karşın
mevzuata aykırı olarak yemek
bedelinin yarısından
fazlasının belediye
bütçesinden karşılanması

Temyiz Kurulu Kararı

Saymanlık Adı : Sakarya Hendek Belediyesi Yılı : 2009 Dairesi : 2 İlam No : 369 Dosya No : 36445 Tutanak No : 38415 Tutanak Tarihi : 18.02.2014Duruşma talebinde bulunan dilekçi Talip ULAŞ ile Sayıştay Başsavcı Vekilinin sözlü açıklamalarının dinlenmesinden ve dosyada mevcut belgelerin okunup incelenmesinden sonra gereği görüldü; 1- 369 sayılı ilamın 1. maddesi ile Belediyede çalışan memur statüsündeki personele Devlet Memurları Kanunu uyarınca yapılacak yemek yardımı çerçevesinde hizmet alım ihalesi düzenlenerek özel bir firmadan yemek servis hizmeti satın alınmasına karşın mevzuata aykırı olarak yemek bedelinin yarısından fazlasının belediye bütçesinden karşılanması nedeniyle 40.568,43 TL'ye tazmin hükmü verilmiştir. Dilekçi 369 sayılı İlamın 1. maddesine itiraz etmekte ise de söz konusu madde ile ilgili olarak verilen tazmin hükmünde dilekçinin sorumluluğa iştiraki bulunmamaktadır. Sayıştay Dairelerince verilen kararlara karşı Temyiz Kurulu nezdinde temyiz yetkili olanlar, 832 sayılı Kanunun 68. maddesinin (c) fıkrasının atıfta bulunduğu 63. maddesinde belirtilen daire ve makamlar ile kendilerine tazmin hükmedilen memurlardan ibaret olup bunlar arasında yer almayan dilekçinin dilekçesi üzerine Kurulumuzca YAPILACAK İŞLEM OLMADIĞINA, 2- 369 sayılı ilamın 2. maddesi ile mülkiyeti belediyeye ait olup işletme hakkının devri niteliğindeki otobüs yazıhanesi, büfe, kafeterya, spor salonu, kültür merkezi, sosyal tesis ve imalat tesisi gibi yerlerin kiraya verilmesinde Katma Değer Vergisi alınmaması nedeniyle 32.508,00 TL'ye tazmin hükmü verilmiştir. Dilekçi dilekçesinde özetle; Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının konu ile ilgili görüşleri incelendiğinde de görüleceği üzere; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3-f bendi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi tutulması gerektiğini, 17. maddesinin 4-d bendi ile de iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin ise kiralanması işleminin bu vergiden istisna edildiğini, Bu hükmü göre, genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlar iktisadi işletme mahiyetinde olmadıklarından bunlara ait gayrimenkullerin kiralanması prensip olarak katma değer vergisinden müstesna olacaklarını, söz konusu kiralanana gayrimenkullerin belediyenin gayrimenkulü olup belediyenin bir işletmesi veya şirketine ait olmadığını, Kiraya esas yerlerin yönetici giderleri, su elektrik vb. giderleri de sözleşmeye göre kiracıya ait olduğunu, ayrıca T.C Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının bu konudaki görüşü de dikkate alınarak KDV tahsil edilmediğini, Aynı konuda Sayıştay 6.Dairesinin 17.02.2011 tarih ve 12322 sayılı tutanak ve 1338 sayılı ilamı ile Sayıştay 6.Dairesinin 08.02.2011 tarih ve 12310 sayılı tutanak ve 1466 sayılı ilamı söz konusu yerlerin kiralanmasında KDV uygulanmayacağı yönünde olup bu tutanaklarla ilgililer hakkında beraat kararı verildiğini belirterek, sunulan tüm gerekçeler göz önünde bulundurularak tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesini talep etmiştir. Başsavcılık karşılığında; "İkinci maddede ilişkin olarak da Katma Değer Vergisi Kanununun 1 ve 17/4-d maddelerine göre bahis konusu gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerin vergiden müstesna olduğu belirtilerek verilen tazmin hükmünün kaldırılması istenilmektedir. Ortaya konuların karşısında verilen tazmin hükmünün kaldırılmasına karar verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun, Kapsam başlıklı 1. maddesinde; "Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir." denildikten sonra, aynı maddenin 3-f fıkrasında; "Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri"nin Katma Değer Vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde ise; "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir: 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 cüzilleri ve teferruatı; 2. Voli mahalleri ve dalyanlar; 3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzilleri ve teferruatı ile bilyum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri; 4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; 5. (Değişik bent: 04/12/1985 – 3239/55 md.) 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.); (...)" hükmü ile kiralanması vergi kapsamına giren mal ve haklar sayılmıştır. Bu hükmü göre, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması; ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamına girmese dahi vergiye tabi olmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d bendinde, bu Kanunun 1/3-f bendinde vergiye tabi olarak sayılan işlemlerden bazılarının istisna getirilmiş ve iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Kamu idareleri, dernekler, vakıflar, belediyeler, iktisadi işletme mahiyetinde olmadıklarından bunlara ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri prensip olarak katma değer vergisinden müstesnadır. Fakat bu madde hükmü ile sadece bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması vergiden istisna edilmiş Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesi ile gönderme yapılan Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri istisna kapsamına dahil edilmemiştir. Konuyla ilgili olarak 11 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar Mesleki Kuruluşlar" başlıklı "E" bölümünde bu durum açıkça şu şekilde ifade edilmiştir: "Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediklerinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat vergiye tabi olacaktır. (...)" Bu bağlamda "gayrimenkul kiralaması" dışında kalan, "işletme hakkının kiralanması" gibi, kamuya ait diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri yukarıdaki hükümler gereği Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Bu durumda öncelikle "gayrimenkul" olarak nitelendirilecek mal ve hakların neler olduğunu açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu, yerinde sabit olan şeylerdir. Türk Medeni Kanununun 632. maddesinde sayılan arazi, madenler, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar gayrimenkul hükmündedir. Dolayısıyla, tapuya bağımsız ve sürekli bir hak niteliğinde kayıtlı olmayan arazi ve hakların gayrimenkul olarak nitelendirilmeleri mümkün değildir. Bu nedenle kamu kurumlarının mülkiyetinde bulunan yerlerdeki bazı mekânların kiralanması durumunda, tapu siciline kaydedilmemiş olan bu hakların gayrimenkul sayılamayacağı, idarenin bu yerlerdeki işletme hakkını, belirli bir kira bedeli karşılığında belli bir süre ile kiraya vererek işletme hakkını kiralamış olduğu, bu nedenle bu yerlerin Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin (d) bendindeki istisna kapsamında değil, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinin 5 numaralı bendi kapsamında işletme hakkı kiralaması niteliğinde olduğu, dolayısıyla Katma Değer Vergisine tabi olması gerektiği düşünülmektedir. Maliye Bakanlığının mevzuatın nasıl yorumlanacağı ve uygulamanın nasıl olacağı konularına açıklık getirmeye yardımcı olmak için konu ile ilgili verdiği 30.01.2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.753 sayılı müktezada konu ayrıntılı bir şekilde açıklandıktan sonra sonuç kısmında aynen; "1-Devletin hüküm ve tasarrufundaki (iktisadi işletme mahiyetinde olmayan) gayrimenkullerin kiraya verilmesi halinde anılan Kanunun 17/4-d maddesi gereği katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. 2- İktisadi işletmeye dahil olmasa da kiraya verilen gayrimenkul tek başına bir iktisadi işletme mahiyetinde ise, bu kiralama işlemi "gayrimenkul kiralaması" değil de "işletme hakkının kiraya verilmesi" (çay ocağı, spor tesisi, otopark, iskele, büfe vb gibi) olarak değerlendirileceğinden anılan Kanunun 1/3-f maddesine göre katma değer vergisine tabi olacaktır. (...) " denilmek suretiyle, iktisadi işletme mahiyetinde olan gayrimenkul kiralarından KDV kesilmesi gerekliliği açıkça ifade edilmiştir. Kiralama konu yerlerin kullanım amacının ne olduğu, boş olarak kiraya veriliş verilmeyeceği yani iktisadi bir işletme niteliği taşıyıp taşımadığı eğer kullanım amacı belirlenerek kiraya verildiyse beyan edilecek vergi tahakkuk ve tahsilâtının ancak bir vergi incelemesi ile anlaşılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, 369 sayılı ilamın 2. maddesi ile 32.508,00 TL'ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün BOZULMASINA ve yukarıda belirlenen hususlar göz önünde bulundurularak söz konusu kiralama işlemlerinin vergiye tabi olma niteliği ile vergi mükellefiyeti konularının tespiti için Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına yazılmasını teminen dosyanın ilgili DAİREYE TEVDİİNE, Karar verildiği 18.02.2014 tarihli ve 38415 sayılı tutanakta yazılı olmakla işbu ilam tanzim kılındı.
