

Geçici Md 12

GEÇİCİ MADDE 12

MADDE METNİ :

"Geçici Madde 12 - (4108 sayılı Kanun'un 37'inci maddesiyle eklenen madde) 4046 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri vergiden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz."

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/G bölümü şöyledir :

"G. GEÇİCİ MADDELERDE YER ALAN İSTİSNALAR

1. Özelleştirme Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Teslim ve Kiralanması İşlemleri

3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde, 4046 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemlerinin KDV'den müstesna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm çerçevesinde, özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin Özelleştirme İdaresine teslim ve kiralanması ile bunların aynı İdare tarafından teslim ve kiralanması işlemlerinde KDV uygulanmaz.

Diğer taraftan, kiralama işlemlerinin KDV'den müstesna tutulabilmesi için kiraya verilecek taşınmazın özelleştirme kapsam ve programına alınması ve kiralama işlemlerinin 4046 sayılı Kanun hükümleri uygulanmak suretiyle gerçekleştirilmesi gerekir. 4046 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmeyen ve özel hukuk hükümlerine tabi iki şirket arasındaki sözleşmeye dayanılarak yapılan devir işlemleri 3065 sayılı Kanunun geçici 12 nci maddesinde belirtilen özelleştirme kapsamında değerlendirilmeyeceğinden bu devir işleminde KDV istisnası uygulanmaz.

2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Kanunun geçici 20/1 inci maddesi ile, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu ve Maliye Bakanlığının program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir.

Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır.

Ayrıca, yazılımların pazarlanması içinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayii tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Ancak, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Geçici Md 12

Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez.

Öte yandan 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alışı ve vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.

Diğer taraftan, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12 nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun 32 nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkündür.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 2:(A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez.

Örnek 3: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde yönetici şirket olarak faaliyette bulunacak olan (D) Bilim ve Teknoloji A.Ş. tarafından yapılacak teslim ve hizmetler genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacak, ancak, bu Şirketin teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunması durumunda bu faaliyetleri neticesinde üreteceği sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerinde Kanunun geçici 20/1inci maddesi uyarınca KDV istisnası uygulanacaktır.

3. Milli Eğitim Bakanlığına Bilgisayar ve Donanımlarının Bedelsiz Teslimleri ile Bunlara İlişkin Yazılım Teslimi ve Hizmetleri

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi ile Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri ile bu mal ve hizmetlerin başışı yapacak olanlara teslim ve ifası, 31/12/2015 tarihine kadar KDV'den istisna edilmiş, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergilerin vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirileceği, indirimle giderilemeyen vergilerin iade edilmeyeceği ve Maliye Bakanlığının istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm uyarınca söz konusu istisna aşağıda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülecektir.

3.1. İstisnanın Kapsamı

Bu istisna;

- Bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların Milli Eğitim Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz olarak teslimi ve/veya ifası ile

- Bu mal ve hizmetlerin başışını yapacak olanlara teslim ve/veya ifasında geçerlidir.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu-montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem, switch, kablolama), tarayıcı gibi ürünler ile işletim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Milli Eğitim Bakanlığına (okul aile birliği dahil) bedelsiz teslimi ve/veya ifası ile bedelsiz teslimi yapacak olanlara teslimi ve/veya ifasında Kanunun geçici 23 üncü maddesi kapsamında KDV uygulanmaz.

Bilgisayar donanımı ve bunlara ilişkin yazılım dışında kalan çevre birimlerinin (akıllı tahta, bilgisayara bağlanarak kullanılma imkanı olsa dahi bilgisayar donanımı olarak kabul edilmesi mümkün olmayan projeksiyon cihazı ve aparatı, bilgisayar çantası, ses sistemi, yazıcı, notebook soğutucusu, televizyon, barkod okuyucu, kesintisiz güç kaynağı, dijital video ve fotoğraf makinesi gibi ürünler) teslimi Kanunun geçici 23 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmez ve bunların tesliminde genel hükümlere göre KDV hesaplanır.

Bilgisayar ve donanımlarının doğrudan Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz tesliminde, Kanunun (17/2-b) maddesi hükmü uyarınca KDV istisnası uygulanır. Ancak, bu ürünlerin Milli Eğitim Bakanlığına bedeli mukabilinde tesliminde Kanunun (17/2-b) ve geçici 23 üncü maddesine göre KDV istisnası uygulanması söz konusu değildir.

3.2. İstisnanın Uygulanması

3.2.1. İstisna Belgesinin Düzenlenmesi

3065 sayılı Kanunun geçici 23 üncü maddesi uyarınca Milli Eğitim Bakanlığına bağlı eğitim kurumlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları teslim ve/veya ifa etmek isteyen kişi veya kuruluşlar, İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklere başvururlar.

İl veya İlçe koordinatörlükleri bu başvuru üzerine bedelsiz olarak teslim ve/veya ifa edilmek istenen bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teknik açıdan uygun olup olmadığı hususunda gerekli değerlendirmeyi yapar ve uygun bulunması halinde, bedelsiz teslimde bulunacak kişi veya kuruluş adına örneği Tebliğ ekinde yer alan istisna belgesini (EK:17) düzenler. Düzenlenecek istisna belgesine bedelsiz teslim ve/veya ifa edilecek bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların nitelik ve adedini gösteren bir listede eklenir.

3.2.2. KDV Mükelleflerince Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfalarda İstisna Uygulanması

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunmak amacıyla istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefleri, söz konusu mal ve hizmetleri KDV ödeyerek ya da KDV ödemeksizin temin edebilirler. Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayarlar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları, KDV ödemeksizin temin etmek isteyen mükellefler, adlarına düzenlenmiş olan istisna belgesi ve ekli listeyi satıcılara ibraz ederek istisna kapsamında işlem yapılmasını talep ederler. Bu şekilde talepte bulunulmaması durumunda ise Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifasında bulunacaklara yapılacak satışlarda istisna kapsamında işlem yapılmaz.

Satıcılar istisna kapsamında işlem yapılmasının talep edilmesi üzerine belge sahibi adına düzenleyecekleri faturada KDV hesaplamazlar. Düzenlenen bu faturaya "..... İl / İlçe Milli Eğitim Müdürlüğünün düzenlediği tarih ve sayılı belge uyarınca KDV uygulanmamıştır." ibaresi not olarak düşülür; ayrıca istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örneği eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

Yukarıda belirtilen şekillerde temin edilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifasında bulunacak mükellefler de düzenleyecekleri faturalarda adlarına düzenlenen istisna belgesine ait bilgilere yer vermek suretiyle KDV hesaplamazlar. Bu şekilde bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunan mükelleflerin sahip oldukları istisna belgesini eki ile birlikte Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklayacakları da tabiidir.

3.2.3. KDV Mükellefi Olmayanlarca Yapılacak Bedelsiz Teslim ve/veya İfalarda İstisna Uygulanması

İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri bünyesindeki koordinatörlükler tarafından adlarına bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifası hususunda istisna belgesi düzenlenen KDV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, bedelsiz teslim ve/veya ifa edecekleri bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları piyasadan KDV ödemeksizin temin ederler.

Buna göre bedelsiz bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslim ve/veya ifa edecek istisna belgesine sahip KDV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlar, satıcılara istisna belgelerini ibraz ederek, kendilerine yapılacak teslim ve/veya ifalarda KDV uygulanmamasını talep ederler.

Satıcılar, bu talep üzerine istisna belgesinde nitelik ve adedi gösterilen bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların teslim ve/veya ifalarına ilişkin düzenleyecekleri faturada Tebliğin (II/G-3.2.2.) bölümünde belirtilen notu düşmek suretiyle KDV hesaplamazlar. Ayrıca, istisna belgesinin düzenleyen makamca onaylı bir örneği, eki ile birlikte gerektiğinde yetkili makamlara Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde ibraz edilmek üzere karşı taraftan alınır.

3.2.4. Nakdi Bağışlarla Alınacak Bilgisayarlarda İstisna Uygulanması

Milli Eğitim Bakanlığına, bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların alımı şartı ile yapılan nakdi bağışların, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından kullanımında da İl veya İlçe Milli Eğitim Müdürlükleri nezdinde görevlendirilen koordinatörlüklerin bağış sahibi adına istisna belgesi düzenlemek suretiyle Tebliğin (II/G-3.2.3.) bölümünde yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapmaları mümkündür.

3.3. İndirim

Kanunun geçici 23 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, KDV ödeyerek satın aldıkları bilgisayar ve donanımlar ile bunlara ilişkin yazılımları Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullara bedelsiz teslim eden mükellefler ile bedelsiz teslim ve/veya ifada bulunacak bu kişi veya kuruluşlara istisna kapsamında satış yapan mükellefler, yükledikleri vergileri 3065 sayılı Kanunun 29 ve 34 üncü maddelerindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu

Geçici Md 12

yaparlar. Ancak, KDV'den istisna edilen söz konusu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılan verginin iadesini talep edemezler.

4.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri ile Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri

4.1.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimleri

3065 sayılı Kanununun geçici 28 inci maddesinde; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den müstesna olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükmüne göre,

3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisnadır.

3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelere yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde (% 1), 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise (% 18) oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

3065 sayılı Kanununun 20 nci maddesi uyarınca konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması durumunda, matrahın tespitinde arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar birlikte dikkate alınır.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesisi konusunda ise aşağıdaki şekilde hareket edilmesi gerekmektedir.

Geçici 28 inci maddenin yayımlandığı 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde bu ruhsatlara dayanılarak inşa edilecek konutların üyelere tesliminde (vergiye tabi başka işlemleri bulunmamak kaydıyla) mükellefiyet tesis edilmesine ve beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla inşaat ruhsatı alınmamış başka arsalarının bulunması halinde, bu arsalarda inşa edilecek konutlar için inşaat ruhsatı alınıncaya kadar adlarına mükellefiyet tesis edilmesi gerekmez.

3/7/2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan veya bu tarihten sonra kurulacak kooperatiflerin, bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe mükellefiyetleri tesis edilmez.

3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyeti tesis edilir, vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyanamesi verilir.

4.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde İstisna/İndirimli Oran Uygulaması

3065 sayılı Kanununun geçici 15 inci maddesi ile 29/7/1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu madde çerçevesinde, konut yapı kooperatiflerine ifa edilecek inşaat taahhüt işleri, bina inşaat ruhsatı 29/7/1998 tarihinden önce alınmış ise KDV'den istisna tutulur. Bina inşaat ruhsatı bu tarihten sonra alınmışsa söz konusu işlere (% 1) oranında KDV uygulanır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

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

Konut yapı kooperatifleri üst birlikleri adına tescilli boş arsaların üye kooperatiflere tahsisi durumunda, üst birlikler de kooperatif durumunda olduğundan, üye kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde de istisna ya da indirimli oranda KDV uygulanabilir. Yapı ruhsatlarının yapı sahibi bölümünde kooperatifin yanı sıra üst birliğin adına da yer verilmesi istisna ya da indirimli oran uygulanmasına engel teşkil etmez.

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Bakanlığımızca Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.

Geçici Md 12

Konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, istisna ya da indirimli oran uygulamasından yararlanamaz. Dolayısıyla bu teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır.

Buna göre;

- Tek başına hafriyat işi,
- Muhasebecilik,
- Plan-proje çizimi,
- Anayoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve buralarda toprak üstünün bitki ile kapatılması,
- Kooperatife ait arazinin çevresini kafes ve dikenli tel ile kapatma işi,
- Parselasyon,
- Aplikasyon (araziye uygulama),

ve benzeri hizmetlerde istisna ya da indirimli oran uygulanamaz.

Kooperatiflerin arsa alımlarında da genel hükümler geçerlidir. Buna göre özel mülk konusu bir arsanın (müzayede mahallinde yapılan satışı dışında) doğrudan kooperatiflere teslimi KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi (Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV'ye tabidir.

Diğer taraftan, konut yapı kooperatiflerinin emanet usulüyle inşaat işi yaptırımları halinde, taşeron ve müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaatta kullanılmak üzere piyasadan satın alınan mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

4.3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

Arsa kat karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır.

Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemez.

Diğer taraftan, üzerinde kat irtifakı kurulan konut yapı kooperatifine ait arsaların, muhtelif müteahhit firmalara ya da diğer konut yapı kooperatiflerine inşaat yapılmak üzere teslimi de inşaat taahhüt işi kapsamında mütalaa edilmez. Müteahhit firmalar veya konut yapı kooperatifleri tarafından bir konut yapı kooperatifine ait arsalar üzerinde yapılacak olan konutlar için kat karşılığı anlaşma yapılması durumunda, yapı sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi kapsamında indirimli oran uygulamasından söz edilemeyeceği için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

4.4. İstisna Kapsamındaki İşlemlerde İndirim

İnşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden önce almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ait istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan, istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlemlerle ilgili olarak yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün değildir. Yüklenen ancak indirimli olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükmü göz önünde tutulmak şartıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

5. Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemine Taşınmaz ve İştirak Hissesi Devri

3065 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinde;

"28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca üyelerine veya çalışanlarına emekliliğe yönelik taahhütte bulunan dernek, vakıf, sandık, tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşu veya sair ticaret şirketleri nezdinde 16/4/2012 tarihi itibarıyla mevcut bulunan emeklilik taahhüt planları kapsamındaki yurt içi ya da yurt dışındaki birikimler ve taahhütlere ilişkin tutarların (plan esaslarına göre aktarım tarihine kadar mutat yapılan ödemeler nedeniyle oluşanlar dahil) kısmen veya tamamen bireysel emeklilik sistemine aktarılması amacıyla taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallinde satışı dahil) devir ve teslimi 31/12/2015 tarihine kadar uygulanmak üzere KDV'den müstesnadır. Bu istisna, aktarılan tutarla orantılı olarak uygulanır.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

İstisnanın kapsamını, bireysel emeklilik taahhüt planı esasları çerçevesinde aktarım tarihine kadar yapılan düzenli ödemelerin bu sisteme aktarılmak üzere müzayede mahallinde yapılan satış da dahil olmak

Geçici Md 12

üzere taşınmaz ve iştirak hisselerinin devir ve teslimleri oluşturmaktadır. 31/12/2015 tarihine kadar uygulanacak söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlere ilişkin olarak yüklendikleri vergiler Kanununun (30/a) maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaz.

6. Şehir İçi Ulaşım Sistemleri ve Bunlara İlişkin Tesislerin Devir ve Teslimleri

3065 sayılı Kanununun geçici 32 inci maddesinde;

"Şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve fûniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak devir ve teslimleri 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

İstisna uygulaması, 31/12/2023 tarihine kadar Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı ile belediyeler ve bunların bağlı kuruluşları arasında yapılacak şehir içi raylı ulaşım sistemleri, metro, tramvay, teleferik, telesiyej ve fûniküler ile bunların hatları, istasyonları, yolcu terminalleri ve durakları ve bu iş ve işlemlerle ilgili tesisler ile eklenti veya bütünleyici parçalarının devir ve teslimlerini kapsamakta olup, söz konusu istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin, bu işlere ilişkin olarak yüklendikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkündür.

7. Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna Devir ve Teslimi ile Bu Taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Devir ve Teslimleri

3065 sayılı Kanununun geçici 33 üncü maddesinde;

"31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi ile bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi 31/12/2023 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz. Maliye Bakanlığı, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 11/9/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 41 inci maddesi kapsamında taşınmazların;

- Sosyal Güvenlik Kurumuna devir ve teslimi,

- Bu taşınmazların Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) devir ve teslimi

31/12/2023 tarihine kadar KDV'den istisnadır.

Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanununun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen ve daha önce indirim hesaplarına dahil edilmiş olan KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesine gerek yoktur. Bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin iadesinin talep edilmesi mümkün değildir."

Ülke ekonomisi açısından çok önemli ve gerekli olan özelleştirme işlemleri, çoğu zaman kamu iktisadi teşebbüsü niteliğindeki anonim şirketlerin hisse senetlerinin satışı şeklinde tezahür etmekle birlikte, bazı özelleştirmelerin, İKTİSADİ KIYMET SATIŞI şeklinde yapılması gerekli olabilmektedir.

Geçici Md.12

Yukarıdaki hüküm, özelleştirme sürecinin KDV nedeniyle engellenmesini önlemek amacıyla konulmuş olup, 27.11.1994 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. (27.11.1994, 4046 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihtir.)

Madde metnine dahil edilen, bu madde kapsamındaki işlemler bakımından, satıcı kuruluşun satışa konu malların temininde yüklendiği KDV leri indiremeyeceği (indirmişse indirim iptaline tabi tutulacağı) yolundaki hükmün (30/a) uygulanmayacağı şeklindeki düzenlemeyi son derece isabetli buluyor ve benzeri düzenlemeye, diğer bazı KDV istisnaları açısından da ihtiyaç bulunduğu inaniyoruz.