

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNDE KDV UYGULAMASI

İsmail KALENDER

Sanayi ve Ticaret

Bakanlığı Kontrolörü

GİRİŞ ve TANIMLAR

Kooperatif; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri, mahalli idareler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllerdir. *Konut Yapı Kooperatifleri* ise ortaklarının konut ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmaktadır. Bu amaçla arsa ve arazi satın almakta, birleştirmekte, imar planına uygun biçimde böldürerek altyapı, plan, proje ve maliyet hesapları hazırlatıp, müteahhitler eliyle konut yaptırarak ortaklarına teslim etmektedirler.

3065 sayılı kanunla 1.1.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan **Katma Değer Vergisi**, her üretim ve dağıtım aşamasında malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir işlem vergisidir. Bu bağlamda KDV, mal ya da hizmetlerin üretiminden tüketiciye ulaşmasına kadar her el değiştirmede uygulanmakta, yaygın ve genel bir tüketim vergisi niteliği kazanmaktadır. Vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır.

KDV uygulaması kapsamında **teslim**, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının, malik ya da onun adına hareket edenler tarafından, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Teslimden söz edilebilmesi için tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı olması gerekmektedir.

Hizmet ise; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemleri ifade etmektedir. Söz konusu işlemler, bir şeyi yapmak, işletmek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, korumak, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bu yazının konusu, ortaklarının konut ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulan konut yapı kooperatiflerinin, bu amacı gerçekleştirme sürecinde hangi işlem ve faaliyetlerinin Katma Değer vergisinin doğumuna sebep olacağı ya da sözkonusu vergiden istisna edileceğinin, son mevzuat değişiklikleri çerçevesinde değerlendirilmesidir.

YAPI KOOPERATİFLERİYLE İLGİLİ İŞLEMLERİN VERGİSEL BOYUTLARI

Yapı kooperatifleriyle ilgili işlemlerin KDV karşısındaki durumları üç alt başlık halinde incelenebilir:

1. Kooperatiflerce Müteahhitlere Yaptırılan İnşaat Taahhüt İşleri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8 inci maddesi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar KDV den istisna edilmiştir. (18.11.1995 tarih ve 4134 sayılı kanunla değişik). Ancak, bu madde hükmünün geçerlilik süresi uzatılmadığından, 1.1.1998 tarihinden itibaren yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri KDV'ne tabi hale gelmiştir. Bakanlar Kurulunun 27.12.1997 gün ve 97/10465 sayılı kararı ile sözkonusu teslim işlemleri için % 1 oranında KDV öngörülmüş ve bu bağlamda aynı yasanın 28'inci maddesi hükmünün verdiği yetkiye dayanılarak, % 1 oranında vergiye tabi teslim ve işlemlerle ilgili listeye ekleme yapılmıştır. (28.1.1998 gün ve 23218 Sayılı RG)

Son olarak, 4369 sayılı yasa ile 3065 sayılı KDV kanuna eklenen geçici 15 inci madde ile 29.7.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak; konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

a) 1.1.1998 ile 29.7.1998 tarihleri arasında yapılan inşaat taahhüt işlerinde uygulama

4369 sayılı Kanun 29.07.1998 tarihinde yayımlandığı halde, kooperatiflere yapılan teslimlerle ilgili istisna hükmünün, 01.01.1998 ile 29.7.1998 tarihleri arasındaki dönem için de uygulanması kabul edilmiştir. Bu dönem içinde kendilerine yapılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle konut yapı kooperatiflerince müteahhitlere ödenen KDV ile ilgili hususlar Maliye Bakanlığınca yayınlanan 69 seri nolu KDV genel tebliğinde açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerine göre; kooperatiflerce, 1.1.1998-29.7.1998 tarihleri arasında geçici 15'inci madde kapsamındaki işlerle ilgili olarak müteahhitlere ödenen KDV konusunda, kooperatifle müteahhidin vergi dairesine birlikte başvurmaları halinde 3065 sayılı Kanunun 8/2 nci maddesi gereğince işlem yapılacaktır.

Söz konusu dönemde kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna hükmünün uygulanabilmesi için;

- a) Kooperatifin konut yapı kooperatifi niteliğinde olması,
- b) İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
- c) Yapılan işin inşaat işi olması,
- d) İşin taahhüde dayanması,
- e) Yapı inşaat ruhsatının 29.7.1998 tarihinden önce alınmış olması gerekmektedir.

Bu şartlardan herhangi birinin eksik olması halinde istisna hükmünün uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Burada şu hususları da belirtmek gerekmektedir. 29.7.1998 tarihinden önce yapı ruhsatı almış olan kooperatiflerin inşaat taahhüt işlerinde, yüklenici ile kooperatif arasında yapılan taahhüdün kapsamı geniş tutulur ve harfiyat işinden başlayıp binaların yapım işinin tümü anahtar teslimi olarak taahhüt edilirse, yüklenici tarafından yapılan hizmetlerin tamamı KDV istisnasından faydalanacaktır. Buna göre; konut yapı kooperatiflerine taahhüt edilen inşaat işleri için, yüklenici tarafından hakediş raporlarına istinaden düzenlenen faturalarda ayrıca KDV hesaplanmayacak, kooperatifçe KDV adı altında bir ödeme yapılmayacaktır.

b) 29.7.1998 tarihinden sonra yapı ruhsatı alınmış inşaat ve taahhüt işlerinde uygulama

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, 4369 sayılı yasa ile 3065 sayılı yasaya eklenen geçici 15'inci madde hükmü 29.7.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak müteahhitler tarafından konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleriyle ilgilidir. Bu nedenle, belirtilen tarihten sonra yapı ruhsatı alınan inşaat taahhüt işleri konut yapı kooperatifleri için gerçekleştirildiği takdirde % 1 oranında KDV'ne tabi bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işi kapsamına girmeyen işler için KDV oranı % 15 olarak uygulanacaktır.

% 1 oranında KDV'nin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir:

- a) Yapılan iş inşaat işi olmalıdır.
- b) İşlemler bir taahhüde dayanmalıdır.
- c) İnşaat işi konut yapı kooperatifi için yapılmalıdır.

2. İnşaat Taahhüt İşleri Dışında Kalan Mal ve Hizmet Teslimi İşleri

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri dışında kalan hizmet ifaları ile mal teslimlerinin genel hükümlere göre KDV'ne tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, plan ve proje çizimi, parselasyon ve nakliye işleri tek başlarına veya birkaçının birlikte yapılması hizmet işi sayıldığından, bu işlere istisna uygulanmayacak ve Kanunun 1/1 maddesine göre vergiye tabi tutulacaktır.

Konut yapı kooperatifinin, binalara takılması için asansör satın alması KDV'ne tabidir. Ancak, satıcının asansörü binalara monte etmek işi de dahil olmak üzere teslim etmesi halinde, bu işlem inşaat taahhüt işi sayılacak ve KDV'ne tabi olmayacaktır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan nakliye hizmeti inşaat işleri kapsamına girmediğinden KDV'ne tabi tutulacaktır. (Maliye Bakanlığı Muktezası, 22.06.1986, sayı: 2601017-289)

Konut yapı kooperatiflerine yaptığı inşaat taahhüt işinin bir kısmını taşeronlara ihale eden şirketin sözkonusu işlemine KDV uygulanacaktır. (Maliye Bakanlığı Muktezası, 17.06.1986, sayı: 260101-29507, KDV Kanunu, md. 17/4)

Öte yandan konut yapı kooperatiflerinin yüklenici ve taşeronlara inşaatın tamamını vermeyip, kısım kısım iş yaptırmaları halinde hafriyat tek başına inşaat işi sayılmayacak, ancak amaçlanan inşaat işinin gerçekleştirilmesi için zorunlu diğer imalatların tamamı veya bir kısmı ile ihale edildiği takdirde hafriyat da inşaat işi kapsamına gireceğinden KDV'nden istisnası sözkonusu olacaktır.

Bunun yanında, yol, su, kanalizasyon vb. gibi altyapı işleri ile duvar yapımı, boya badana işleri, kapı ve pencerelerin yapımı, parke döşenmesi, mutfak dolabı ve tezgahlarının yapılması, çevre düzenleme işlerinin tek başlarına veya birkaçının bir arada yüklenici veya taşeronlara yaptırılması halinde inşaat işi sayılmaları gerekmektedir.

Buna göre; yukarıda belirtilen işler ile elektrik tesisatı, sıhhi tesisat, kalorifer tesisatı, karo ve fayans işleri, kooperatife ait arazi dahilinde kalan ara yolların yapılması, betonlanması ve saha tanzim faaliyetleri inşaat taahhüt işi kapsamına girdiğinden bu işler için de KDV istisnası sözkonusu olmaktadır.

3. Konut Yapı Kooperatiflerinin Ortaklarına Konut Teslimleri

Konut teslimlerinde KDV istisnası, net alanı 150 m²'ye kadar konutlar için 31.12.1997 tarihine kadar uygulanmıştır. Sürenin dolması nedeniyle 01.01.1998 tarihinden itibaren vergiye tabi tutulan bu teslimler için % 1 oranında vergi tahakkuk ettirmektedir. (02.01.1998 gün ve 23218 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.12.1997 gün ve 97/10465 sayılı BKK)

Daha sonra 4369 sayılı Kanunun (yayın tarihi:29.07.1998) 60. maddesi ile 3065 sayılı KDV kanununun 17/4. maddesine eklenen (k) bendinde, sadece konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatifler tarafından teslim edilen konutların net alanına ilişkin bir sınırlama söz konusu değildir.

4369 sayılı kanunla getirilen istisna sadece konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yapacakları konut teslimlerine münhasırdır. KDV Kanununun 1. maddesi kapsamına giren diğer konut teslimlerinde net alanı 150 m² den küçük konutlar için % 1, büyük konutlar için % 15 oranında vergi uygulaması devam etmektedir.

Bu düzenlemeye göre, istisnanın başladığı, 01.08.1998 tarihinden sonra kurulan ve vergiye tabi başka işlemleri bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin mükellefiyet tesis etmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

01.08.1998 tarihinden önce kurulmuş olan konut yapı kooperatiflerinin ise vergiye tabi başka işlemlerinin bulunmaması halinde Temmuz-Ağustos-Eylül 1998 dönemini kapsayan üç aylık beyannamelerini verdikten sonra mükellefiyetleri silinecektir. Bu kooperatifler vergiye tabi işlem yapmadıkları sürece bu tarihten sonra KDV beyannamesi vermeyeceklerdir.

Öte yandan 25.10.1998 tarihine kadar verilmesi gereken son KDV beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi toplamı gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

Özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birlikler; herhangi bir had ve sınır olmaksızın beyannamelerini, *vergi beyannameleri serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ* çerçevesinde 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında çıkarılmıştır. (Vergi beyannamelerinin SM ve SMMM'lerce imzalanması hakkında tebliğ: 5, 27.2.1998 gün ve 23271 sayılı Resmi Gazete)

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine uygulanan KDV istisnasının 31.12.1997 tarihinde sona ermesiyle birlikte, bu tarihten 29.07.1998 tarihine kadar % 1 KDV uygulamasına gidilmişti. Yapılan son yasal değişiklikle birlikte 29.07.1998 tarihinden önce inşaat yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin taahhüde dayanan inşaat işleri KDV'nden istisna edilmiştir. Bu tarihten sonra yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri inşaat taahhüt işleri için % 1 KDV ödemeye devam edeceklerdir.

Konut yapı kooperatiflerinin ortaklarına yaptıkları konut teslimleri 01.08.1998 tarihinden itibaren istisna kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu istisna sürekli olup, istisnanın uygulanması bakımından kooperatiflerin teslim edecekleri konutların net alanına ilişkin bir sınırlama sözkonusu değildir.

İnşaat taahhüt işleri dışında kalan mal teslimleri ve hizmet ifalarında Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümlerine göre KDV uygulamasına devam edilecektir.

Önemli ölçüde konut açığının bulunduğu ve gecekondu sorunun yaşandığı ülkemizde konut yapı kooperatiflerinin bu sorunun aşılmasında önemli katkı sağladığı ve bundan böyle de sağlayacağı açıktır. Bu nedenle konut yapı kooperatiflerine tanınan KDV istisnasının daha geniş tutulmasında yarar görülmektedir.

Yapılan son yasal düzenleme ile bir rahatlama sözkonusu ise de bu yeterli değildir. İnşaat taahhüt işlerine uygulanan istisnanın 20.07.1998 tarihinden sonra yapı ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerine de uygulanması ve taahhüde dayanmayan inşaat işleri de kapsamasının faydalı olacağı düşünülmektedir. ■