

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Vergiye Doğuran Olay

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

MADDE METNİ:

“Vergiye Doğuran Olay:

- a) *Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,*
 - b) *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*
 - c) *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,*
 - d) *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,*
 - e) *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen veya sürücüye tevdi,*
 - f) *(4369 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)*
 - g) *Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,*
 - h) *(3316 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)*
 - i) *İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise (4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 1.8.1998) gümrük beyannamesinin tescili,*
 - j) *İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,*
- (5904 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009) k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.*

Anında meydana gelir.”

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER:

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA ve TEBLİĞ HÜKÜMLERİ :

KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesi, hangi olayların KDV doğuşuna yol açacağını dolaylı olarak da VERGİNİN NE ZAMAN (Hangi ayda) DOĞACAĞINI hükme bağlayan ve konusu itibariyle büyük önem taşıyan bir maddedir.

KDV de vergilendirme dönemi takvim ayıdır. (39 uncu maddeye bakınız) Yani bir ay içindeki teslim KDV lerinin toplamından yine o ay içindeki indirilebilir KDV ler toplamı çıkarıldıktan sonraki müsbet farkın Vergi Dairesi'ne ödenmesi gerekir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın, ayın hangi gününde vuku bulduğu KDV açısından önem taşımaz. Önemli olan KDV'nin hangi ay içinde doğduğu, dolayısıyla hangi ayın KDV beyannamesinde yer alması gerektiğidir.

10 uncu maddedeki bazı hükümler, başka madde hükümlerinin tekrarı mahiyetindedir. Buna mukabil KDV nin hangi olaya bağlı olarak (dolayısıyla hangi ayda) doğduğu konusunda özel düzenlemeye ihtiyaç gösteren bazı işlemler için herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu itibarla Kanun'un bir çok maddesinde olduğu gibi 10 uncu maddenin de yeniden düzenlenmesine, bu fazlalıkların ve özellikle eksikliklerin giderilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

10 uncu madde hükmünün bilinmemesi veya hatalı yorumlanması sonucunda KDV nin olması gerekenden daha önceki veya daha sonraki bir aya ait KDV beyannamesinde gösterilmesi KDV de dönem kayması (veya ay kayması) olarak isimlendirilen hatanın oluşmasına yol açar. KDV fiilen doğduğu halde, bunun doğmasına sebebiyet verenin, yani KDV'ye tabi malı teslim edenin yahut KDV'ye tabi hizmeti ifa edenin KDV mükellefiyeti tesis ettirmemiş olması veya doğan KDV'nin KDV beyannamesine intikal ettirilmemiş olması vergi kaçacağı demektir.

KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'nin 10 uncu MADDE İLE İLGİLİ I/Ç-1 no.lu BÖLÜMÜ ŞÖYLE DİR:

“Ç. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

3065 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı anda meydana gelir.

Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde ise bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelir.

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (konsinyatöre)

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

verildiği anda değil, malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi anında meydana gelmiş sayılır.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Kanunun (2/3) üncü maddesi uyarınca su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak, bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda meydana gelmiş sayılır. Bu mükelleflerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. Sonradan tahakkuk tutarlarında meydana gelebilecek değişiklikler Kanunun 35 inci maddesi hükmüne göre düzeltilir.

İthalatta vergiyi doğuran olay Kanunun (10/ı) maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescil edildiği anda meydana gelir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada, arsa payı karşılığı alınan bağımsız birimlerin 213 sayılı Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV hesaplanır. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.

Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık süreler bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.

Toplam bedel hizmet tamamlandığında alınsa dahi hizmetin gerçekleştiği vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının hizmet ifasının sonunda beyan edilmesi mümkün değildir.

Bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerin taksitlere bağlanması halinde, kredi kartı ile yapılan ödemelerde, POS makinesi tarafından ilk anda düzenlenen ve hizmet bedelinin tamamını kapsayan taksit planını gösteren belge, ayrıca fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması şartıyla KDV hesaplanmasını gerektirmez. Vergiyi doğuran olay, aylık taksit miktarının şirketin banka hesabına geçtiği tarihte değil, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetler için takvim yılının aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla doğmaktadır.

Hakedişli işlemlerde, verilen hizmet sebebiyle elde edilen hakediş bedeli için hakedişin tahakkuk ettiğini belgeleyen kabul tutanağının düzenlendiği bir diğer ifade ile hakediş raporunun onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşir.”

Aşağıdaki bölümlerde;

- KDV nin doğuşu hakkındaki genel ilkeler ve özellikler,
- Mal tesliminde ve hizmet ifasında KDV yi doğuran olay,
- Özellik gösteren bazı işlemlerde KDV'nin hangi olaya bağlı olarak ve ne zaman doğacağı,
- KDV nin hataen veya kasden doğduğu aydan önceki yahut sonraki herhangi bir ay KDV beyannamesinde gösterilmesinin sonuçları,

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

üzerinde durulmuştur.

2. KDV'NİN DOĞUŞU HAKKINDAKİ GENEL İLKELER VE ÖZELLİKLER :

2.1. KDV Esas İtibariyle Malın Teslimi veya Hizmetin İfası ile Doğar :

10 uncu maddenin (a) fıkrasında belirtildiği üzere KDV nin doğuşuna yol açan ana olay, malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Prensipte böyle olmakla birlikte, bazı özel durumlarda KDV mal tesliminden veya hizmet ifasından önce veya sonra doğabilmektedir.

Malın ne zaman teslim edildiği, hizmetin ne zaman ifa olunduğu ve KDV doğuşuna ilişkin özel durumlar aşağıdaki bölümlerde yer geldikçe açıklanmıştır.

2.2. Mal Teslimini veya Hizmet İfasını Konu Alan Sözleşmenin Yapılması KDV'nin Doğmasına Yol Açmaz :

Bir malın satışı yahut bir hizmetin ifası konusunda sözlü veya yazılı anlaşma yapılması, (sözleşmede tarafların bu sözleşmeden hiçbir şekilde cayamayacaklarının belirtilmiş olsa dahi) tek başına KDV doğuşu üzerinde etkili değildir. Sözleşmeye konu malın teslimi yahut hizmetin ifası fiilen ne zaman gerçekleşmişse, KDV de o zaman doğar.

Fakat fiili teslim tarihinin tesbit edilemediği bazı durumlarda, teslimin sözleşme tarihinde yapıldığı şeklinde varsayımda bulunmak kaçınılmaz olabilir. Mesela bir firmanın Noterde sözleşme düzenlemek suretiyle taşıt aracı sattığı, fakat faturasını aylar sonra kestiği veya hiç kesmediği tesbit edildiğinde, cezalı KDV tarhiyatı, sözleşmenin imzalandığı ay itibariyle yapılır ve gecikme faizi de buna göre hesaplanır. Başka bir anlatımla, aracın sözleşmenin yapıldığı tarihte teslim edildiği varsayılır.

2.3. Mal veya Hizmet Bedeline Mahsuben Avans Alınması KDV Doğuran Olay Değildir :

KDV açısından işlemin bedelinin ne zaman tahsil edildiğinin önemi yoktur. Bu itibarla ileride teslim edilecek bir malın veya ifa olunacak hizmetin bedeline mahsuben (avans olarak) para alınması KDV doğuşuna yol açmaz. KDV dahil tutarın tümüyle avans olarak tahsil edilmesi, alınan avans karşılığında, KDV dahil bedelin avans olarak alındığına dair not bulunan avans makbuzu verilmesi sonucu etkilemez (avans makbuzu, fatura benzeri belge değildir).

Mesela bazı taksitli satış kampanyalarında, taksit tahsilatına malın tesliminden önce başlanmakta, bir kaç taksit tahsil edildikten sonra veya taksitlerin tamamı tahsil edildikten sonra mal tesliminde bulunulmaktadır. Bu durumda teslimden önce alınan taksitler avans mahiyetindedir ve KDV doğurmaz. KDV malın teslimi anında ve malın tüm bedeli itibariyle doğar. Gelecekte yapılacak hizmetler için avans alınmasında da durum aynıdır.

Fakat bazı hallerde, yapılan ödemenin avans mı yoksa işlemin bedeli mi olduğu konusunda farklı durum ve yaklaşımlarla karşılaşılabilir. Mesela bir avukat, üstleneceği bir iş veya dava için avans olarak para aldığı anda, bu tahsilatını gelir kaydetmesi ve serbest meslek makbuzu ile belgelemesi gerekmektedir. Fatura, serbest meslek makbuzu ve benzeri belgeler düzenlenince de 10 uncu maddenin (b) bendi uyarınca KDV doğmuş olmaktadır.

Sadece avukatlıkta değil tüm serbest meslek işlerinde avans şeklindeki tahsilatların KDV doğuşuna yol açması söz konusudur. Çünkü serbest meslek işlerinin özelliği gereği, bu işlerin ne zaman ve hangi aşamalarla tamamlandığını izlemek son derece güçtür. Kaldı ki, VUK nun 236 ncı maddesi, serbest meslek erbabının, her türlü tahsilatında, serbest meslek makbuzu düzenlemeye mecbur etmekte KDV'de belge tanzimi nedeniyle doğmuş olmaktadır.

Danıştay 4.Dairesi bir Kararında;

"Davanın kaybedilmesi halinde, müşteriye iadesi meşrut olan paranın alındığı sene gelirleri meyanında yer alması, bunun iadesi gerekli bulunduğu yılda masraf olarak yazılması icap eder"

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

şeklinde hüküm vermek suretiyle, serbest meslek erbabının iadesi sözkonusu olabilecek avans tahsilatlarını dahî gelire dahil bir unsur olarak kabul etmiştir (6.3.1957 tarih ve E.1955/3672; K.1957/612 sayılı Karar).

Bu anlayışa göre;

Mesela bir avukat, üstleneceği bir işin bedeline mahsuben stopaj sorumlusu olan müşterisinden 10.000 TL. tahsilatta bulunduğunda şu şekilde bir serbest meslek makbuzu düzenlemelidir:

.....Ücreti		10.204,08 TL
(-) % 22 G.V. stopajı		- 2.040,82 TL
	Kalan	8.163,26 TL
+ % 18 KDV (10.416,67.000 x 0,18=)	+	1.836,74 TL
Tahsil olunan		10.000 TL

Buradaki KDV matrahı şöyle bulunmuştur :

$$\begin{aligned} 10.000 \text{ TL} &= X(-0,20X+0,18X) \\ 10.000 \text{ TL} &= 0,98X \\ 10.000 \text{ TL} &: 0,98= 10.204,08 \text{ TL} \end{aligned}$$

Keza bir muktezada, lisans ücretinin peşin olarak ödenmesinin KDV nin doğmasına yeteceği belirtilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere avansı alanın yurt dışında mukim olması halinde KDV nin ödemeye bağlı olarak doğduğu görüşü ile karşılaşılmaması ihtimali büyükmektedir (9 uncu madde ile ilgili bölüme bakınız).

İdarenin ve Yargı Organlarının tutumu böyle olmakla beraber, tahsilat olayının KDV doğuşu üzerinde hiç bir şekilde etkili olmaması prensibine aykırı düşen bu durumun yasal düzenleme yoluyla giderilmesine ihtiyaç bulunduğu ortadadır (Bu maddedeki 4.5. no.lu bölüme bakınız).

Avans alma işleminin tek başına KDV doğurucu bir işlem olmadığı konusu çok önemli olduğu için ve aksi yönde çıkan hatalı bir Danıştay kararına rastlamamız münasebetiyle hazırladığımız makale Vergi Dünyası Dergisinin Mayıs 2000 sayısında yayımlanmış olup, yine konunun önemine binaen bu makale metni aşağıda okurların bilgisine sunulmuştur.

**“ Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
DENET YMM AŞ.**

AVANS ALMANIN KDV DOĞURMAYACAĞI PRENSİBİNE AYKIRI DÜŞEN BİR DANIŞTAY KARARI

1- AVANS ALMAK TEK BAŞINA KDV DOĞURAN BİR OLAY DEĞİLDİR:

KDV kapsamına giren işlemlerde KDV'yi doğuran ana olay, (fatura ve benzeri belge daha önce düzenlenmemişse) malın teslim edilmesi veya hizmetin tamamlanmasıdır.

Fatura veya benzeri belge-malın tesliminden veya - hizmetin ifasından önce düzenlenmişse KDV, bu belgelerin düzenlenmesine bağlı olarak doğar (KDV Kanunu Md.10).

Şayet henüz başlanmamış veya tamamlanmamış bir hizmetin bedeline mahsuben AVANS alınmışsa, alınan avans karşılığında fatura veya benzeri belge verilmediği takdirde, avans alınması olayı KDV doğuşuna neden olmaz. Fatura ve benzeri belge düzenlenmesi mecburiyeti ise yine hizmetin tamamlanmasına bağlı olarak ortaya çıkar. Avans almak, fatura düzenlenmesi zorunluluğu ve KDV doğurmaz.(VUK Md.229) Avans makbuzu ise fatura sayılmaz.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Avans, bir mal teslim edilmeden veya hizmet başlamadan önce alınan paradır. Hizmetin devamı sırasında alınan ve hizmetin tamamlanmış kısmına nazaran yüksek tutarda olan tahsilatlar da avanstır. Bu paranın yüksek miktarda oluşu, hatta KDV yi de kapsayacak şekilde (% 100) oluşu avans niteliğini ortadan kaldırmaz.

ÖRNEK:

Yurtiçi tur düzenleyen bir anonim şirket bir tatil köyünde, haftalık konaklama ücretini KDV dahil 1.300.000.000 lira olarak belirlemiş ve bu ücretin tümünü, konaklamadan iki ay önce nakden ödemesi nedeniyle müşterisine % 10 indirim uygulamıştır.

Şirketin bu kapsamda yaptığı iskontolu konaklama ücreti (avansı) olan 1.170.000.000 TL'lik tahsilat, ücretin KDV'sini de içermesine rağmen KDV doğurmaz.Çünkü;

- Henüz hizmet tamamlanmamıştır VE,
- Hizmet bedeli faturaya bağlanmamıştır. (Avans tahsilatı kısmen şirketin banka hesabına para yatırılması, kısmen de günlük çek ve nakit teslimatı şeklinde olmuş ve müşteriye bunlar için tahsilat makbuzu verilmiştir.)

Şayet örneğimizdeki tur şirketi, bu tahsilata ilişkin konaklamanın sona erdiği ay itibariyle düzenleyeceği KDV beyannamesinde, o ayda doğmuş bulunan 170.000.000 liralık KDV'yi gösterirse ve yine konaklamanın sona erdiği günden itibaren 10 gün içinde faturayı kesip avans hesabını kapatırsa yasalarımıza uygun işlem yapmış olur.

Örneğimizdeki şirketin, KDV'ye tekabül eden 170.000.000 lirayı erken tahsil etmiş olması, bu KDV'yi erken beyan etmesini gerektirmez. (Geç tahsil etmesi veya hiç tahsil edememesi de geç beyan etmesini veya beyan dışı bırakmasını gerektirmez. **KDV DOĞUŞUNUN TAHSİLATLA HİÇBİR İLGİSİ YOKTUR.**)

Yapılan avans tahsilatının, KDV tutarını da içermesi firma ile müşterisi arasındaki bir meseledir. Firma KDV tahsil edip bunu haksız yere elinde tutmakla suçlanamaz. Çünkü yasal olarak henüz KDV doğmamıştır. Alınan bu paraya KDV gözüyle bakılamaz ve bu parayı tahsilat ayı itibariyle KDV beyannamesine dahil etmesi istenemez. Her ne kadar firma KDV tutarını erken tahsil etmiş ve bir süre kullanmış ise de bu yolla haksız kazanç elde etmiş sayılamaz. Çünkü bu durum sözleşme serbestliği çerçevesinde müşterinin rızası ile meydana gelmiştir ve örneğimizdeki müşteriye % 10 iskonto yapılmasının gerekçelerinden biri olup ortada herhangi bir haksız kazanç yoktur. Bir haksızlık olsa bile bu haksızlık Devlete değil alıcıya yöneliktir ve KDV doğuşu için neden olarak gösterilemez.

Kaldı ki, KDV doğuşunu tahsilata bağlamak gibi yanlış bir süreç başlarsa, KDV dahil bedelin tamamı değil de mesela %95'i avans olarak tahsil edilirse, bu tahsilatın ne kadarının KDV'ye tekabül ettiği, vadeli çek almanın tahsilat anlamına gelip gelmediği gibi sonu gelmez sorunlar başgösterecektir.

2- AVANS ALMANIN TEK BAŞINA KDV DOĞURMAYACAĞI PRENSİBİNE AYKIRI DÜŞEN DANIŞTAY KARARI:

VERGİ DÜNYASI Dergisi'nin Şubat 2000 sayısında yer alan Danıştay kararı yukarıda yaptığımız izahata ters düşmektedir. (Danıştay 11.Dairesinin 15.11.1999 tarih ve E.1999;2460; K.1999;4201 sayılı kararı)

Karara konu olay şöyle gelişmiştir:

Bu karar herkesçe bilinen Cine 5 firmasının yaptığı şifreli yayınları seyretmek isteyen abonelerinden aldığı avanslarla ilgilidir.

Cine 5 önceleri, yaptığı abonelik bağlantısı nedeniyle peşin aldığı paralar için, mecbur olmadığı halde ve daha hizmet başlamadan fatura kesmekte; bu şekilde doğurduğu KDV'yi ödemekteydi.

Firma henüz abone süresi başlamadan önce aldığı bu paralar(avanslar) için fatura düzenlemek zorunda olmadığını fark ederek konu hakkında mukteza talebinde bulundu.

Cine 5'e verilen mukteza, abonelik süresi başlamadan önce tahsilat yapılmasının KDV doğuşuna neden olmadığı, tahsilat ne zaman yapılmış olursa olsun KDV doğuşunun abonelik süresi (3 ay, 6 ay, 1 yıl gibi) sonunda değil abonelik süresi içinde kalan aylardan her birinin sonu itibariyle o aya isabet eden hizmet bedelinin KDV'sinin doğacağı yönünde idi.

Hernekadar hizmetlerde KDV doğuran ana olay ayın sona ermesi değil hizmet ilişkisinin(abonelik süresinin) sona ermesi ise de mukteza, KDV'nin uzun süreli sözleşmeler yapılmak suretiyle geciktirilmesini önlemek amacıyla ve

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

KDV Kanunu'nun 10/c Maddesinde yer alan "Kısmı kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" şeklindeki hükme istinaden, Cine 5 yayınları seyredilmek suretiyle geçen her ay hizmetin kısmı sayılmak suretiyle kaleme alınmıştır. (Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 6.5.1996 tarih ve 4100 sayılı muktezası.)

İnceleme elemanı bu KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesine aykırı olarak ve hiçbir yasa hükmüne dayanmaksızın KDV dahil abonelik ücretinin peşin(avans) olarak tahsil edildiği ay itibarıyla bu tahsilatın KDV'ye tekabül eden kısmının beyan edilmesi gerektiği iddiasıyla tarhiyat ve ağır kusur cezası önermiştir. Ne gariptir ki, KDV adına üzüntü verici olan bu tarhiyat, söz konusu mukteza'yı vermiş olan Vergi Dairesince de hararetle savunulmuştur.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarhiyatı onaylamış, Danıştay 11.Dairesi de tarhiyatı doğru bulmuş, mukteza nedeniyle (VUK 369) ceza'yı kaldırmakla yetinmiştir.

Yukarıdaki 1 nolu bölümde açıkladığımız nedenlerle Cine 5'e verilen mukteza doğrudur. Söz konusu tarhiyata, Mahkeme kararına ve Danıştay kararına katılmıyoruz."

Yukarıdaki yazımızda bahsi geçen Danıştay Kararının isabetli olmadığı, 18.04.2012 tarihinde Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 231/59 sayılı Özelgede kabul edilmiştir.

2.4. Malın Tesliminden veya Hizmetin İfasından Önce Fatura veya Benzeri Belge Düzenlediği Takdirde KDV, Fatura veya Benzeri Belgenin Düzenlendiği Ay İtibarıyla Doğar :

10 uncu Maddenin (b) bendi hükmüne göre, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlendiği takdirde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere ve belgenin düzenlendiği ay itibarıyla KDV doğar.

KDV nin işlemin yapılmasından önce doğmaması kuralının önemli istisnalarından biri olan bu hükmün konulmasının ana nedeni, fatura veya benzeri belgeyi alan karşı tarafın bu belgeye dayanarak KDV indirimi yapacak olmasıdır.

Fatura benzeri vesikaların VUK da belirtilen belgeler olduğu KDV Kanunu'nun 53 üncü maddesinde hükme bağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgeler şunlardır:

- Fatura (Md.229),
- Perakende satış vesikaları yani, perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu biletleri (Md.233),
- Gider pusulası (Md.234),
- Müstahsil makbuzu (Md.235),
- Serbest meslek makbuzu (Md.236),

olduğu belirtilmiştir. Nitelikleri itibarıyla, gider pusulası yahut müstahsil makbuzu ile belgelenebilen teslim ve hizmetler vergiden müstesna olduğu için bu belgelerde bağlı olarak KDV doğması sözkonusu olamaz.

Bu nedenlerle, henüz mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmediği halde, düzenlenişi KDV doğmasına yol açan belgeler;

- Fatura,
- Perakende satış vesikası,
- Yazar kasa fişi,
- Giriş ve yolcu taşıma bileti ve
- Serbest meslek makbuzudur.

Sevk irsaliyesi, fatura benzeri olan yani hasılatı tevsik eden bir belge değildir. Bu belgenin KDV doğuşu ile ilgisi aşağıdaki 3.2. nolu bölümde açıklanmıştır. Keza 2.3. bölümünde belirttiğimiz üzere, avans makbuzu (yahut avansın tahsili) fatura benzeri belge olmamakla ve prensip olarak KDV doğuşuna yol açmamakla beraber bazı hallerde avans tahsilatı, işlemin bu tarihte yapıldığının delili sayılmak suretiyle, KDV'nin de aynı tarihte doğduğu iddiasına yol açabilir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Sayın Şükrü KIZILOĞLU 'un Danıştay Kararları ve Özelgeler 1998 isimli kitabının 1353 üncü sahifesinde yer alan muktezada şöyle denilmektedir :

" yılında yapılacak mal teslimi için 1995 yılında fatura kesilmesi halinde yapılacak işlemler hakkında tereddüde düşüldüğü belirtilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 231. maddesinin 5. bendinde "Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten azami on gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, faturanın malın teslimine ve hizmetin ifasına bağlı olduğu bu tarihten itibaren de on gün içinde düzenlenmesi bir zorunluluktur. (*)

Buna göre, müşavirliğini yaptığı belirtilen adı geçen şirketin tesliminin 1996 yılında yapılacağını bildirmesine rağmen faturanın tesliminden önce 1995 yılında düzenlendiği anlaşılmıştır. Belge düzeni açısından Vergi Usul Kanunu yönünden bir sakınca bulunmayıp faturanın 1995 yılı muhasebe kayıtlarına intikal ettirileceği tabiidir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle 1996 yılında yapılacak mal teslimine ait faturanın 1995 yılında düzenlenmesi halinde faturada gösterilen bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp, düzenlenme tarihinin ait olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmektedir."

(*) Fatura kesme süresi 2035 sayılı Kanunla, 1.1.2004'den itibaren 7 güne indirilmiştir. (Bu sürenin yeterli olmadığı ve uzatılması gerektiği görüşüdeyiz.)

Görüldüğü gibi **erken fatura kesilmesi usulsüz bir işlem değildir fakat faturayı erken kesmek, KDV nin de erken doğmasına yol açar.**

Konuyla ilgili detaylı açıklamalar içeren ve Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Aralık 2004 sayısında yayınlanmış olan yazımızın metni aşağıda sunulmuştur.

"MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?

1. GENEL AÇIKLAMA :

Normal olarak fatura, serbest meslek makbuzu gibi belgeler, mal teslim edildikten veya hizmet tamamlandıktan sonra düzenlenir.

Ancak alınan avans karşılığında müşterinin isteği üzerine avans makbuzu değil, fatura verilmesi, yine müşterinin talebi doğrultusunda gelecekte teslim edilecek mal veya yapılacak hizmet için fatura düzenlenmesi gibi hallerle karşılaşmakta, hatta bazı kamu idarelerinin, bütçe ödeneklerini iptale uğratmamak için erken faturalama talebinde buldukları görülebilmektedir. Satıcının devrolan KDV si, alıcının da ödenecek KDV si çıkan hallerde erken faturalama bir vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır.

Aşağıdaki bölümlerde fatura ve benzeri belgelerin ve erken (mal tesliminden veya hizmetin bitmesinden önce) düzenlenmesine ilişkin yasal durum ve görüşlerimiz açıklanmıştır.

2. VERGİ USUL KANUNU BAKIMINDAN DURUM :

Vergi Usul Kanunu'nda malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura kesilemeyeceğine dair bir hüküm yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nun 229 uncu maddesinde faturanın tarifi şu şekilde yapılmıştır :

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."

Bu tarif fatura kesiminin, malın tesliminden veya hizmetin ifasından sonra yapılacak bir işlem olduğunu ortaya koymaktadır. Fatura alıcının satıcıya ödeme mükellefiyetini ve içeriğindeki mal veya hizmetin alıcıya intikalini ifade ettiğine göre işlemten sonra düzenlenmesi doğaldır.

Vergi Usul Kanununun 231/5 inci maddesinde "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir." hükmü, 232 nci maddesinde ise satıcıların, "sattıkları emtia" veya "yaptıkları işler" için fatura verecekleri hükmü mevcut olup, bu hükümler de fatura kesiminin malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından sonra olacağını göstermektedir.

Ancak aşağıda açıkladığımız KDV Kanunu'nun 10/b maddesi hükmü, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce de fatura kesilebilmesine dayanak teşkil etmektedir. Bu nedenle erken fatura kesme işleminin mümkün olduğunu, bunun bir suç veya mali yasalara muhalefet sayılmayacağını düşünüyoruz.

3. KDV UYGULAMASI BAKIMINDAN DURUM :

KDV nin doğuşuna sebebiyet veren olay esas itibarıyla KDV ye tabi malın teslim edilmesi veya KDV ye tabi hizmetin tamamlanmasıdır. (KDV Kanunu'nun 10/a maddesi)

Ancak KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde;

"Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi"

KDV doğuran olaylardan biri olarak zikredilmektedir.

BU HÜKÜM, FATURA VEYA BENZERİ BELGELERİN MALIN TESLİMİNDEN VEYA HİZMETİN İFASINDAN ÖNCE DE DÜZENLENEBİLECEĞİ ANLAMINA GELMEKTEDİR.

Söz konusu hüküm yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu hükümleri ve faturanın hukuki niteliği ile çelişmekte ise de, mevcudiyeti gözardı edilemeyecek bir hükümdür. Kaldı ki birbiri ile çelişen iki hükümden daha sonra yürürlüğe girmiş olan hükmün öncelik taşıdığı şeklindeki hukuk kaidelerini de dikkate alarak bu hükmün, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura kesilebilmesini mümkün kıldığı sonucunu çıkarmak gerekir.

Değerli vergi hukukçusu Yılmaz ÖZBALCI, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura kesilebileceğini esastan reddetmekte, hatta böyle bir işlemin naylon fatura düzenlenmesi anlamına geleceğini ifade etmektedir. (III/A-37 sayılı Oluş Sirküleri) KDV Kanununun yukarıdaki 10/b maddesi karşısında bu görüşe katılmıyoruz.

4. MALIN TESLİMİNDEN VEYA HİZMETİN TAMAMLANMASINDAN ÖNCE DÜZENLENMİŞ OLAN FATURANIN NİTELİĞİ VE SONUÇLARI :

4.1. Hukuki Açıdan :

Fatura, hukuki sonuçları olan önemli bir belgedir. Ancak Yargıtay kararlarında da belirtildiği gibi, salt faturanın bildirilmesi alacak hakkı doğurmaz. Faturayı düzenleyen tacir aradaki ilişkiyi ve malın teslimini de kanıtlamalıdır (Yargıtay 11. HD, 03.04.1978 tarih, E:1978/1788, K:1978/1687).

Fatura düzenlenmiş ve muhatabı bu faturayı tebellüğ ederek sekiz günlük süre içerisinde itiraz etmemişse (TTK. md. 23/2), faturanın mutad münderecatını yani satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususları kabul etmiş sayılır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Hukuki açıdan fatura kesilmiş olmasına rağmen, gerçekte mal teslimi yapılmamış veya hizmet tamamlanmamış ise faturanın delil olabileme niteliğinden yararlanabilmek mümkün olmadığı gibi, alıcının KDV hariç, fatura bedeli kadar borçlandığını söylemek de mümkün değildir. Zira sadece faturanın tebliğ edilmesi ve tebliğden itibaren sekiz gün içinde itiraz edilmemesi, sözleşmesel ilişkinin varlığının kanıtı olmadığı gibi, malın teslimi veya hizmetin görüldüğünün de kanıtı değildir. Bu nedenle sözleşmesel ilişkinin inkarı halinde faturayı düzenleyen kimsenin bu ilişkinin varlığını ve malın teslimi veya hizmetin tamamlandığını kanıtlaması gerekmektedir. Erken kesilmiş fatura muhatabının dikkatli ve tedbirli olması gerekir. Her ne kadar Yargıtay kararlarında, faturada yazılı malların teslim edildiğini ispat yükü satıcıdadır (faturayı düzenleyendedir) denilse de (Yargıtay 11. HD, 16.03.1998 tarih, E:1998/199, K:1998/1772 sayılı kararı), sözleşme ilişkisinin sabit olduğu durumlarda faturanın kendisine tebliğ edildiğini kabul eden muhatap, faturaya süresinde itiraz etmezse veya mal bedelinin ödendiğini ispat edemezse mal bedelinden sorumlu olacaktır (Yargıtay 11. HD., 06.02.1998 tarih, E:1997/10728, K:1998/509).

Faturanın normal olarak mal tesliminden veya hizmet intikalinden sonra düzenlenmesi ve gönderilmesi gerekmektedir. Malın tesliminden veya hizmetten önce düzenlenmesi halinde, yukarıda da açıklandığı üzere, karmaşık hukuki sonuçlara neden olmaktadır.

Erken kesilmiş faturadaki KDV fatura kesimine bağlı olarak doğduğuna göre, böyle bir faturayı kabul eden alıcı fatura üzerindeki KDV nin mevcudiyetini reddedemez. En azından KDV tutarı kadar satıcıya borçlanmış olur. Fakat henüz malı teslim almadığı veya hizmet tamamlanmadığı için, mal veya hizmet bedeline ilişkin borcunun bulunmadığını ileri sürebilir veya borcunu kabul edip, fatura içeriği malın teslimini veya hizmetin yapılmasını talep hakkına sahip olabilir. Ancak alıcı faturayı kabul etmez ise, KDV tutarı kadar dahi borçlandığı ileri sürülemez.

Satıcı ise, faturanın alıcı tarafından kabul edilmesi koşuluyla sadece erken kestiği faturanın KDV si kadar alacaktır. Mal veya hizmet bedelini talep hakkı ise ilgili malı teslimine veya hizmeti yapmasına bağlıdır.

4.2. KDV Açısından :

Erken kesilmiş faturalara ve benzeri belgelere ilişkin KDV nin durumu çok nettir. KDV Kanunu'nun 10/b maddesi uyarınca faturanın kesildiği ay itibarıyla KDV doğmuştur. Satıcı bu KDV yi söz konusu aya ilişkin KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak göstermek zorundadır. Buna mukabil alıcı KDV nin doğmuş ve belgeye bağlanmış olması nedeniyle, söz konusu belgeyi resmi defterine (yevmiye defterine) yazarak, deftere yazdığı ay itibarıyla (takvim yılı aşılmamak koşuluyla) KDV indirim hakkını kullanabilir.

Fatura kesimi ile birlikte KDV doğduğu için, faturanın kabulüne bağlı olarak KDV tutarı, satıcı açısından alacak, alıcı bakımından ise borç niteliği taşır.

4.3. Hasılat ve Gider Açısından :

Bizim anlayışımıza göre hasılatı vücut veren ana unsur malın satış amaçlı olarak teslim edilmesi veya hizmetin yine satış amaçlı olarak tamamlanmasıdır. Fatura erken kesilse de, fatura kesiminde gecikilmiş de olsa hasılatın ait olduğu dönem malın teslim edildiği veya hizmetin tamamlandığı dönemdir.

Bu nedenle erken fatura kesilmesi, satıcı açısından hasılat kaydedilmesini gerektirmeyeceği gibi alıcıya da gider yazma veya maliyet oluşturma hakkı vermez.

Erken kesilmiş olan faturanın satıcı tarafından kayda alınması bizim anlayışımıza göre şöyle olmalıdır :

120	ALICILAR		118
	380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	100
	391	HESAPLANAN KDV	18

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Mal teslimatı gerçekleştiğinde satıcı 380 no.lu hesaba karşılık 600 no.lu hesaba alacak vermek suretiyle hasılat kaydını yapacaktır.

Şayet erken kesilen fatura alıcı açısından doğrudan gider yazılabilecek ise, alıcının yapacağı yevmiye kaydı şöyle olacaktır :

180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	100
191	İNDİRİLECEK KDV	18
320	SATICILAR	118

Erken kesilen fatura alıcı açısından maliyet unsuru oluşturacaksa, tek düzen hesap planında böyle bir işlem için açılmış geçici hesap olmadığından 182-189 no.lu hesaplardan biri, "TESLİM ALINACAK MAL VEYA HİZMETLER" adı ile açılarak borç kaydı geçici olarak bu hesaba yapılabilir. Mal teslim alındıktan veya hizmet tamamlandıktan sonra KDV hariç bedel ilgili maliyet hesabına aktarılır.

Erken kesilmiş faturanın taraflar arasında borç-alacak ilişkisi yaratmayacağı yolunda mutabakat varsa, bu faturanın kayda alınmasında 120 veya 320 no.lu hesaplar yerine kullanılabilir. Hazır bir hesap, tek düzen hesap planında yoktur. Hesap planının uygun düşecek boş hesap numaralarından biri açılarak bu hesaba kayıt yapılabilir.

Bizim görüşlerimiz böyle olmakla beraber, fatura erken kesilmiş de olsa hasılat kaydına konu edilmesi gerektiği yönünde Maliye İdaresi görüşüne rastlanmıştır.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 02.04.2004 tarih ve 4186 sayılı Muktezanın son paragrafında şöyle denilmiştir :

"..... ticarî kazancın tespitinde tahakkuk esaslı cari olduğundan ve elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade ettiğinden, 2002 takvim yılında fatura edilerek teknik sorunlar nedeniyle 2003 yılında müşterinize teslimatı yapılan mala ait bedelin tahakkuk tarihi (fatura düzenleme tarihi) itibarıyla 2002 takvim yılı kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."

Bu Muktezadaki görüşe katılmıyoruz. Çünkü fatura kesimi, karşı tarafın kabulü şartıyla tahakkuk işleminin önemli bir parçası olmakla beraber tek başına tahakkuku sağlamaz. Tahakkuktan söz edebilmek için, faturada yazılı malın teslim edilmiş veya hizmetin tamamlanmış olması da gerekir. Kaldı ki, fatura kesilmekle beraber bu faturanın konusunu teşkil eden mal veya hizmet, henüz oluşmamış, dolayısıyla ileride verilecek mal veya hizmet maliyeti de teşekkül etmemiş olabilir. Maliyetin sıfır veya eksik olduğu bir durumda hasılatın bu eksik maliyet düşülerek vergilemeye tabi tutulması, kazanç üzerinden alınan vergilere ilişkin genel prensiplere aykırıdır.

4.4. Sevk İrsaliyesi Açısından :

Bilindiği üzere sevk irsaliyesi taşınma esnasında mala eşlik eden ve malın cinsini, miktarını, göndericiyi, teslimatın yapılacağı kişiyi, yeri ve taşıma nedenini belirten belgedir.

Vergi Usul Kanununun 230/5 inci maddesine göre, faturada bulunması gereken unsurlardan biri olarak, malın teslim tarihinin ve irsaliye numarasının faturaya yazılması gerekmektedir.

Faturanın malın tesliminden önce düzenlenmesi halinde, bu faturada malın teslim tarihinin yer alması mümkün olmadığı gibi, henüz taşıma yapılmadığı dolayısıyla irsaliye düzenlenmediği için irsaliye numarasının gösterilmesi de mümkün değildir.

Bu durumda erken kesilmiş mal faturalarında "Bu faturada gösterilen mal daha sonra teslim edileceğinden teslim tarihi ve irsaliye numarası henüz belli değildir." şeklinde bir ibareye yer verilmesinin isabetli olacağını düşünüyoruz. Ancak teslim tarihi ve irsaliye numarası, faturada bulunması gerekli bilgiler arasında olduğundan, daha sonra malın irsaliyesi düzenlenip teslimat

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

gerçekleştğinde teslim tarihinin ve irsaliye numarasının, alıcı ve satıcı tarafından, daha önce kesilmiş olan faturaya yazılması gerekir.

4.5.Yatırım İndirimi Açısından :

Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesi kapsamındaki yatırım harcamaları % 40 oranında yatırım indirimine konu edilebilmektedir.

Ancak iç alımlar itibarıyla yatırım harcamasından söz edebilmek için faturanın tek başına yeterli olmadığı faturanın yanı sıra fatura içeriği malın teslim alınmış olması veya hizmetin tamamlanmış olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Buna göre, erken kesilmiş faturalar tek başına yatırım indiriminin dayanağını teşkil edemez. Yatırım indirimi hakkından söz edebilmek için malın teslimi veya hizmetin bitmesi, faturanın da kesilmiş olması gerekir. "

MALİYE İDARESİ MALIN TESLİMİNDEN VEYA HİZMETİN İFASINDAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLECEĞİNİ KABUL ETMEKTEDİR.

Şayet erken faturalamaya konu işlem, KDV iade hakkı sağlayan bir işlem ise, faturanın kesilmesi varsa teslim KDV'sini doğurmakta, fakat bu teslim ilişkine ilişkin iade işlemi teslim yapıldığı aya kadar bekletilmektedir. Konu ile ilgili olarak verilen 07.05.2014 tarih ve 84974990-130(13-2013/21)-466 sayılı özalgede, istisna kapsamındaki bir işleme ait faturanın erken kesilebileceği fakat iade için işlemin tamamlanması gerektiği hususu şu şekilde açıklanmıştır:

"Buna göre; işlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vukuu bulmamaktadır. Bu nedenle, ithalat işlemlerini gerçekleştirerek KDV Kanunu'nun 13/c maddesi uyarınca teslim etmiş olduğunuz sondaj boruları için yüklenip indirim konusu yapamadığınız KDV'nin iadesinin, en erken malın fiilen teslim edildiği Ağustos-Eylül/2013 beyan döneminde ve Mart/2013 vergilendirme dönemi için düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle talep edilmesi gerekmektedir."

MALIN TESLİMİNDEN VEYA HİZMETİN İFASINDAN ÖNCE FATURA DÜZENLENEBİLECEĞİ, 11 NO.LU KDV TEBLİĞİNİN 9. MADDESİ İLE TEYİT EDİLMİŞTİR.

Söz konusu Tebliğ hükmü şöyledir :

"3065 sayılı Kanunun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır."

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

11 no.lu Tebliğin 9. Maddesi ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B-2.1.1. no.lu bölümüne eklenen paragrafta, inşaat devam ederken, yani henüz fatura kesim zamanı gelmemişken (ERKENDEN) KONUT FATURASI KESİLDİĞİNDE, sonradan (daire teslim edildiğinde) KDV oran değişikliği meydana gelmiş olsa bile, erken kesilmiş olan faturadaki KDV tutarının değişmeyeceği şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bu açıklama KDV Kanunu'nun 10/b maddesine uygun olmakla beraber, böyle bir KDV oran farklılığının normal şartlarda meydana gelmesi mümkün değildir. Çünkü konutlarda KDV oranları, yapı ruhsatının alındığı veya kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesinin yapıldığı konut projelerinde ruhsat veya ihale tarihi itibarıyla sabitlenmektedir.

Ancak KDV oranının geçici olarak farklılaştırıldığı durumlarda bu açıklama anlam ifade etmektedir.

Örnek vermek gerekirse, %18 orana tabi konutlar geçici olarak (önce 31.03.2017 ye kadar, daha sonra 30.09.2017 ye kadar) %8 KDV oranı ile teslim edilebilecektir. Bu tanıma uyan konut projesine sahip bir firma, 30.09.2017 den önce konut tamamlanmadığı halde konutun faturasını keserse %8 KDV uygulayacak, konut tamamlandığı ve teslim edildiği tarihte KDV oranı tekrar %18 e çıkmış olsa bile düzeltme yapması gerekmeyecektir.

2.5. Devrolan KDV Sorununun KDV'nin Doğuşuna Etkisi :

Satıcının devrolan KDV sorunu varsa ve alıcı KDV ödeyen bir firma ise, mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmek suretiyle KDV'nin erken doğurtulduğu görülebilmektedir.

Bu uygulama mevzuata aykırı değildir.

2.6. KDV İndirimi Uygulamasının KDV'nin Doğuşuna Etkisi :

Vergi iadesinde olduğu gibi bilhassa hizmet şeklindeki işlemlerde, KDV mükellefi olan müşteri işlemin başlamasından önce veya devamı sırasında bu işlem bedeline mahsuben ödemedede bulunduğu, KDV indirim hakkını kullanabilmek için söz konusu ödeme karşılığında, fatura veya benzeri belge verilmesini istemekte, böylelikle işlemin tamamlanmasından önce KDV doğmasına sebebiyet vermiş olmaktadır. Bu uygulama mevzuata aykırı değildir.

2.7. İşlem Tarihi - Fatura veya Benzeri Belge Tarihi İlişkisi :

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi tek başına erken KDV doğurmaya yeterlidir. Öte yandan, KDV ye tabi mal teslimi yahut hizmet ifası gerçekleşmişse, bu işlemle ilgili fatura veya benzeri belge daha sonraki aylarda düzenlense yahut hiç düzenlenmese dahi KDV, işlemin vuku bulunduğu ay itibarıyla doğar. İşlem tarihi - belge tarihi ilişkisi konusundaki görüşlerimiz belge türleri itibarıyla ayrılmı olarak aşağıda açıklanmıştır.

2.7.1. Fatura Açısından :

Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir (V.U.K. Md:231/5). Faturanın tanzimi için tanınan 7 günlük süre, KDV doğuşuna etkili değildir.

Mesela 28 Eylül'de teslim edilen malın faturası 5 Ekim dahil herhangi bir tarihte düzenlenebilir. Fakat faturanın Ekim tarihli olarak tanzimi, KDV nin de Ekim KDV beyannamesinde yer almasını gerektirmez. Fatura, teslimden sonraki hangi tarihte düzenlenmiş olursa olsun, KDV teslimin gerçekleştiği Eylül ayı itibarıyla doğmuş olup bu KDV'nin Eylül KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Fatura tanzimi için mükellefe tanınan 7 günlük sürenin KDV açısından geçerli olmaması, ayın son 7 günü içinde yapılan teslimlerde fatura kesme süresini daraltmakta ve mükellefleri sıkıntıya sokmaktadır. Bu nedenle, 10 uncu maddenin (a) fıkrasına hüküm ilave edilerek bu uyumsuzluğun giderilmesine ihtiyaç vardır.

Sorunun pratik yoldan çözümü için, faturanın fiilen tanzim edildiği tarih 7 günlük süreyi geçmemek kaydıyla, faturaya tanzim tarihinin yerine işlem tarihinin konması akla gelebilir ve zaten çoğu mükellef bu şekilde uygulamada bulunmaktadır.

Ancak, ELEKTRONİK FATURA DÜZENLEYENELER AÇISINDAN BÖYLE BİR ESNEKLİK İMKANI YOKTUR.

2.7.2. Serbest Meslek Makbuzu ve Perakende Satış Vesikası Açısından :

Bu vesikalarda, faturada olduğu gibi bir düzenleme süresi öngörülmemiştir. Zaten söz konusu belgeler genellikle tahsilatın veya işlemin akabinde düzenlenip verilen, düzenleme süresine ihtiyaç göstermeyen vesikalardır.

Belge önce düzenlenmişse belge tarihinde, işlem belgeden önce yapılmışsa işlemin yapıldığı tarihte KDV'nin doğması durumu, söz konusu belgelerle tevsik olunan muameleler açısından da geçerlidir.

İşlem bedelinin kısmen veya tamamen işlemin yapılmasından önce tahsili olayının belgeleme ve KDV doğuşuna etkisi ile ilgili olarak yukarıdaki 2.3. nolu bölüme bakınız.

2.8. KDV'nin Oranı, Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Gün İçin Geçerli Orandır :

KDV oranlarında değişiklik yapıldığı dönemlerde, işleme eski oranın mı, yoksa yeni oranın mı uygulanacağı vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğine bağlıdır. 10 uncu madde hükümlerine göre KDV nin doğduğu tarih, oran değişikliğinin yürürlüğe girdiği tarihten önceki bir güne rastlıyorsa eski oran, değişikliğin yürürlüğe girdiği günde veya daha sonra ise yeni oran uygulanır. (Oran konusunda 28 inci maddeye bakınız.)

2.9. Kısım Kısım Mal Teslimi veya Hizmet İfasında Her Bir Teslim veya İfa İçin KDV Hesaplanır :

10 uncu maddenin (c) bendi hükmüne göre, mutaden veya taraflarca yapılan mutabakat gereği işlemin kısımlar halinde gerçekleştirildiği durumlarda, her bir kısım malın teslimi veya her bir hizmet kısmının tamamlanması KDV yi doğuran olaydır.

Süreklilik arzeden işlerde KDV nin meçhul bir tarihe ertelenmesini önlemeyi amaçlayan bu hüküm, olayına göre farklı yorum ve uygulamalara konu olabilecek mahiyettedir. Maddenin gerekçesinde ve Tebliğlerde, hükmün tekrarlanması ile yetinilmiş, herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Aşağıdaki 3 ve 4 üncü bölümlerde yeri geldikçe bu konuya değinilecektir.

Burada ise konunun bir ölçüde anlaşılmasını sağlayacak şu belirlemelerin yapılmasında yarar görülmüştür:

- Bir muktezada, muayyen miktarda kitap teslimi konusunda anlaşma yapılmış olması halinde, basımı yapılan kitabın sahibine tamamının teslimi ile hizmet ifa edilmiş olacağından, basımı yapılan kitabın tamamının teslim edildiği tarih itibarıyla KDV nin doğacağı, kitapların bir kısmının bu tarihten önce sevk ve teslim edilmesinin, o kısımlara ait KDV doğuşuna neden olmayacağı belirtilmiştir.

Bu muktezadan da anlaşılacağı üzere, her bir sevkiyat (her bir sevk irsaliyesi) KDV doğurucu işlem olmayabilir. Ancak bu muktezadaki yaklaşımın hizmet ifaları (baskı hizmeti gibi) için geçerli olduğu, mal tesliminde geçerli olmadığı iddiası ile karşılaştırılabilir.

- Keza kısımların tesbitinde taraflar arasında yapılan satım veya hizmet sözleşmesinin hükümlerinin göz önünde tutulması gerekir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

- (c) bendi hükmünün, KDV doğuşunun anormal şekilde geciktirilmesinin önlenmesi yanında, belli bir bütünlüğü bulunan işlemlerde KDV nin bu bütün itibarıyla hesaplanabilmesine imkan sağlamak, ortada kasdî bir durum olmadığı sürece mükelleflerin KDV nin doğuşunu geciktirmekle suçlanmalarını önlemek amacını taşıdığı anlaşılmaktadır.

2.10. KDV'nin Aylık Periyotlarda Doğacağı Yönündeki İdari Eğilimler :

10 uncu maddenin (c) bendinde ;

"Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, herbir kısmın teslimi veya herbir kısım hizmetin yapılması"

KDV doğrucu işlemlerden biri olarak sayılmıştır.

Görüldüğü gibi, belli bir parti malın tesliminde veya belli bir hizmetin ifasında ANA PRENSİP MAL TESLİMİNİN VEYA HİZMET İFASININ TAMAMLANMASIDIR. (c) fıkrası bu prensibin bir istisnasını ifade etmektedir. (c) fıkrasına göre belli bir parti malın teslimatının, teslimat sonunda değil, kısım kısım KDV doğurması veya belli bir hizmetin yine hizmetin tamamlanması beklenmeksizin kısım kısım KDV ye tabi olması için şu iki şarttan birinin varlığı gerekir :

- Ya kısımlara ayırma konusunda mutad bir uygulama veya teamül olacak,
- Ya da taraflar mal teslimatının veya hizmetin ifasını kendi müşterek iradeleri ile parçalara ayırmış olacaklardır.

Bu iki şarttan birisi mevcut değilse ve fatura kesilmesi gibi KDV yi erken doğurtan başkaca bir durum yok ise, KDV nin doğuşu o parti malın teslimatının tamamlanması veya o hizmetin sona ermesine bağlı olacaktır.

Ne var ki Maliye İdaresi mukteza bazında açıkladığı görüşlerinde bu yasal ilkeye aykırı tutum izleyebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, öğrenci velileri ile okul işletmeleri arasında cereyan eden eğitim hizmeti işlemi mutaden ve teamülen ***"eğitim yılı"*** adı verilen bölümlere ayrılmıştır. Okul işletmeleri fiyatlarını herbir eğitim yılı için ayrı ayrı belirler ve uygularlar. Başka bir anlatımla bir veli, çocuğunun ilk öğretimin tüm sınıflarına aynı okul işletmesinde okuttuğunda, okul işletmesi ile herbir eğitim yılı için ayrı ayrı akit yapmış olmaktadır. Bir eğitim yılının kendi içinde parçalara bölünmesi ne mutad bir uygulamadır ne de taraflar arasında eğitim yılını parçalara ayırma yolunda bir irade vardır. Dolayısıyla yasaya göre eğitim hizmeti, eğitim yılı şeklinde kısımlara ayrılmış olup, her bir eğitim yılına ait eğitim hizmetinin KDV si o eğitim yılının sona ermesine bağlı olarak doğması gerekir. Ne var ki Maliye İdaresi eğitim yılının bu eğitim hizmetinin cereyan ettiği aylara göre parçalandığını varsayarak, yıllık eğitim hizmeti bedelinin herbir aya isabet eden kısmının o ay itibarıyla KDV sinin doğduğunu varsaymak suretiyle, yasaya ve tarafların iradesine aykırı bir idari görüş ileri sürmektedir.

Aynı hatalı yaklaşım okul servislerinde de görülmektedir. Öğrencilerin okula götürülüp getirilmesi ile ilgili olarak öğrenci velileri ile servis işletmesi arasındaki hizmet anlaşması eğitim yılı bazında olmasına rağmen, İstanbul Defterdarlığınca verilen 17.8.2001 tarih ve 3944 sayılı Muktezada ;

" Her bir takvim ayı vergilendirme dönemi olup bir takvim ayına ilişkin öğrenci taşımacılığı hizmet bedeli için katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan bu verginin ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bedelin tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergiye bir tesiri yoktur."

denilmek suretiyle, aylık periyotla hiç ilgisi bulunmayan bu hizmet aylık parçalara bölünmek istenmiş ve herbir aya isabet eden hizmet kısmı şeklinde yasaya aykırı bir kavram ortaya atılarak KDV nin aylık periyotlar halinde doğacağı şeklinde zorlama bir yoruma gidilmiştir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Maliye İdaresi, kiralama işlemlerinde de, kira tutarının, kira süresindeki ay sayısına bölünmesi suretiyle, bir aylık süreye isabet eden kira tutarının bulunmasını, henüz tahsilat ve faturalama olmasa bile her bir ayın kira KDV sinin o ayın KDV beyannamesinde gösterilmesini istemektedir.

2.11. Bedelin Taksitler Halinde veya Gecikmeli Olarak Tahsil Edilmesi, KDV'nin de Tahsilata Paralel Olarak Doğmasını Gerektirmez :

Prensip olarak işlem bedelinin işlemden sonra veya taksitler halinde tahsil edilmesinin KDV doğuşuna etkisi yoktur. KDV işlem bedelinin tümü üzerinden ve işlemin gerçekleştiği ay itibariyle doğar.

Fakat bazı istisnaî hallerde KDV nin tahsilata paralel olarak doğması söz konusu olabilmektedir. Bilhassa serbest meslek işlerinde hizmet ifasının hangi tarihte tamamlandığı tesbit edilemediği için geç de olsa tahsilata bağlı olarak KDV doğuşu gerçekleşebilmektedir. Ancak bu gibi durumlarda, mal tesliminin veya hizmet ifasının daha önce vuku bulduğu tesbit edildiği takdirde, KDV hesaplamasının gecikmeli şekilde yapılmış olması nedeniyle cezalı tarhiyatla karşılaştırılması mümkündür.

Bu konularda, yukarıdaki 2.3. no.lu bölüme bakınız.

2.12. Bedelin Tahsilinde İmkansızlıkla Karşılaşılması KDV'yi Etkilemez :

Gelir ve kurumlar vergisi açısından alacağın tahsili şüpheli yahut imkansız hale geldiğinde bu alacağın gelir veya kurumlar vergisi matrahından belli şartlarla indirilmesine müsaade edilmektedir (V.U.K. Md:322.323). Fakat KDV açısından durum farklıdır. İşlemin bedelinin tahsili şüpheli veya imkânsız hale gelse dahi, KDV nin hesaplanması zorunludur. KDV daha önce hesaplanıp beyan edilmiş ise, tahsilat yapılmadığı gerekçesiyle bu KDV geri alınamaz veya indirim konusu yapılamaz.

Alacağın tamamı yani işlemin KDV dahil bedeli VUK'nun ilgili hükümleri uyarınca (şüpheli alacak yahut değersiz alacak olarak) giderleşir. Böylelikle KDV mükellef tarafından üstlenilmiş olur.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 29.03.2017 tarih ve 87103 sayılı özeldgede;

İşi başaramadığı takdirde para almayacağını ve aldığı parayı iade edeceğini müşterisine vaat eden avukatın, başarısızlık sonucunda daha önce KDV hesaplayarak serbest meslek makbuzu ile aldığı avansı geri vermek zorunda kalması halinde, bu ödemenin gider kaydedilebileceği, fakat daha önce hesaplanmış olan KDV ile ilgili düzeltme yapılamayacağı belirtilmektedir. Avukat, iade ettiği parayı gerektirecek bir hukuk işi icra etmiş ise, bu görüş doğrudur. Ancak başarısızlık işin icra edilmemesinden kaynaklanmışsa, KDV'nin de düzeltilmesi gerekir.

Eğer alacağın tahsil etmekte güçlüğü düşen mükellef teslim ettiği malı geri almayı başarabilirse, bu mal için daha önce hesaplayıp beyannamesine dahil ettiği KDV yi, satıştan iade satırında göstermek suretiyle (indirim yoluyla) bu yükten kurtulabilir. (Md.35)

Nihai tüketicilere kredi kartı ile satış yapan bir mükellef, kredi kartları sahte çıktığı için tahsilat yapamamış ve bu satışlara ilişkin olarak hesaplanan KDV nin beyan edilip edilmeyeceğini sormuştur. Verilen cevapta satış bedelinin alıcıdan tahsil edilip edilmemesi bu bedel üzerinden hesaplanacak verginin beyan edilmesine engel teşkil etmediği, dolayısıyla kredi kartının sahteliği dolayısıyla karşılaşılan tahsilat imkansızlığının KDV oluşumunu ve beyanını etkilemeyeceği ifade edilmiştir. (İstanbul Defterdarlığının 14.7.2004 tarih ve 4697 sayılı Muktezası)

Nasıl ki tahsil edilmeyen alacak gider kaydedilebiliyorsa, tahsil edilemeyen KDV nin de indirim konusu olabilmesi için yasal düzenleme yapılmalıdır.

3. MAL TESLİMİNDE KDV'Yİ DOĞURAN OLAY :

3.1. Genel Açıklama :

Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay prensip olarak malın teslim edilmesidir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Bu kuralın bazı istisnaları vardır. Bu istisnalardan en önemlisi, fatura ve benzeri belgelerin, mal tesliminden önce düzenlendiği hallerde KDV nin belgenin düzenlenmesine bağlı olarak (teslimden önce) doğmasıdır. Diğer istisnaî durumlar aşağıdaki bölümlerde yeri geldikçe açıklanacaktır.

Mal kavramı ve malın tesliminin ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı konusu, 2 nci madde ile ilgili bölümde geniş olarak açıklanmış olup burada tekrarlanmasına gerek görülmemiştir. Ancak mal teslimi ile ilgili olan ve özellik arzeden bazı hususlar KDV doğuşu açısından aşağıdaki bölümlerde incelenmiştir.

Konuya girmeden önce belirtmek isteriz ki, 10 uncu maddenin (e) bendinde yer alan hüküm vurgulayıcı niteliktedir ve özel bir anlamı yoktur. Zira Kanun'un 2 nci maddesinde, "*malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi*" olayı teslim tarifine dahil edilmiş, 10 uncu maddenin (a) bendinde ise teslim, KDV doğuran olaylar arasında sayılmıştır.

3.2. Mal Teslimlerinde KDV Doğuşu Yönünden Özellik Taşıyan Haller :

3.2.1. Sevk İrsaliyesinin KDV'nin Doğuşu İle İlgisi :

Sevk irsaliyesi malın sevkini belgeleyen ve nakliye esnasında taşıt üzerinde iki nüsha olarak bulundurulması gereken bir vesikadır (V.U.K. Md.230/5). Kanun'un 2 nci maddesinde malın nakliyesine başlanması teslim sayıldığına göre, çoğu hallerde sevk irsaliyesi KDV nin ne zaman doğduğunu göstermektedir.

Nitekim, 21.7.1995 tarih ve 4052 sayılı İstanbul Defterdarlığı muktezasında şöyle denilmektedir :

"Sevk irsaliyesi ile teslim edilen mallarla ilgili faturanın 10 günlük süre içerisinde düzenlenmesi halinde fatura tarihinin bir sonraki aya kayması durumunda, fatura düzenlenmesi için 10 günlük süre tanınmış olması, teslim veya hizmetin fatura düzenlendiği tarihte yapıldığı anlamını taşımamaktadır. Bu durumda henüz fatura düzenlenmemiş olsa dahi teslim edilen veya yapılan hizmete ilişkin KDV teslimin veya hizmetin yapıldığı anda doğmuş olduğundan o dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekir." ()*

(*) Fatura düzenlenmesine ilişkin 10 günlük süre, 5035 sayılı Kanunla 1.1.2004 den itibaren 7 güne indirilmiştir. Malın yola çıkış tarihi ayrıca belirtilmemişse sevk irsaliyesinin düzenleme tarihi aynı zamanda teslimin gerçekleştiği, yani KDV'nin doğduğu tarih sayılabilir. İrsaliye önceden düzenlenip, malın yola çıkış tarihi ayrıca gösterilmişse KDV yola çıkış tarihinde doğar. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve KDV 1-1477 sayılı Özelgesi.) Ancak sevke konu malın tek bir taşıta sığmayacak miktarda oluşu veya başka nedenlerle birden fazla sevkiyata konu edilmesi durumunda teslim işlemi her bir aracın yola çıkışına değil, o mala ilişkin son sevkiyatın yapılması ile gerçekleşmiş olur.

KDV doğuşuna yol açmayan irsaliye düzenleme halleri de vardır. Mesela mükellefin bir işyerindeki malın aynı mükellefe ait başka bir işyerine nakli dolayısıyla düzenlenen sevk irsaliyesi KDV doğuşunu belgelemez. Aynı şekilde malın fason olarak işlenmek üzere gönderilmesi, komisyoncuya yahut konsinye suretiyle satışı amacıyla sevki dolayısıyla düzenlenen irsaliye de KDV doğuşu açısından teslimi belgeleyen bir evrak değildir.

Sevk işleminin ve sevk irsaliyesinin KDV nin doğuş tarihi konusunda çok önemli bir gösterge teşkil etmesine mukabil, bu konuda bazı özel durumlar olabileceğini gösteren 23.5.1995 tarih ve 27255 sayılı Bakanlık muktezası şöyledir:

".....A.Ş. tarafından Bakanlığımıza gönderilen dilekçede, 16 adet bilgisayar sistemi ve yan donanımlarının Milli Savunma Bakanlığı ile yapılan sözleşme uyarınca 15.9.1993 tarih ve 930649-930650 sayılı irsaliyelerle teslim edildiği, bu malzemelerin muayenesi ve teslim işlemlerinin ise 2.12.1993 tarihinde başladığı, faturanın ise 17.12.1993 tarihinde düzenlenebildiği ve fatura bedeline katma değer vergisi uygulandığı ancak, yoklama memurlarının firmaların merkezinde yapmış oldukları inceleme sırasında, bu teslimlerine katma değer vergisi uygulanması gerektiği gerekçesi ile 5.1.1994 tarih ve 636280 sayılı tutanak düzenledikleri belirtilerek, bu teslimlerine hangi oranda katma değer vergisi uygulanacağı konusundaki Bakanlığımız görüşü istenilmektedir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesine göre, mal teslimlerinde katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslim edilmesi ile meydana gelmektedir. Dolayısıyla mal teslimi işlemlerinde, teslim tarihindeki katma değer vergisi oranı üzerinden vergi hesaplanması gerekmektedir.

Buna göre olayda, teslim konu bilgisayar sistemleri ve yan donanımları 15.9.1993 tarihli irsaliyelerle gönderilmekle birlikte, bu mallar 02.12.1993 tarihinden başlayıp muayenesi yapılarak, sözleşmede belirtildiği şekilde satıcı firma sorumluluğunda, yine her türlü masraf satıcıya ait olmak koşuluyla teslim ve montaj yerlerinde montajlı ve çalışır vaziyette teslim edildiğinden, teslimin kat'i kabul tarihi itibarıyla yapıldığının kabul edilmesi ve bu tarihte geçerli olan genel katma değer vergisi oranının uygulanması gerekir."

3.2.2. Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Mal Satışlarında KDV'yi Doğuran Olay :

KDV Kanunu'nun 10/d maddesine göre bu şekilde yapılan satışlarda KDV, malın komisyoncu veya konsiyeciye tesliminde değil, bunlar tarafından üçüncü kişilere tesliminde doğmaktadır. Dolayısıyla aracı durumundaki komisyoncu veya konsiyeci malın satıldığını süratle mal sahibine bildirmeli, böylelikle malı göndermiş olan asıl satıcının gecikmeye meydan vermeksizin KDV hesaplayabilmesi ve beyannameye dahil edebilmesi sağlanmalıdır. Keza malı gönderenin fatura kesmesi için VUK nun 231/5 inci maddesi ile tanınan 7 günlük sürenin de, malın komisyoncu veya konsiyeci tarafından teslim edildiği tarihte başladığının kabulü gerekir.

Konu ile ilgili diğer özellikler şöyle sıralanabilir:

- Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.09.2014 tarih ve 51 sayılı özalgede; *"..... KONSİNYE İŞLEMİ bir işletmenin daha önceden tespit edilen bir fiyatla ya da günün koşullarına göre SATILMAK ÜZERE diğer bir işletmeye mal gönderilmesi işlemidir."* tanımlaması bulunmaktadır. Aynı özalgede üretimde kullanılmak üzere teslim alınan ilk madde ve malzemelerin konsinye işlemine tabi tutulamayacağı, bu malların sevk edilmişinden itibaren 7 gün içinde faturaya bağlanması gerektiği belirtilmiştir.
- Komisyoncu vasıtasıyla yapılan işlemlerin hukuki mahiyeti ve özellikleri Borçlar Kanunu'nun 416-430 uncu maddelerinde düzenlenmiştir. KDV Kanunu'nun 10/d maddesi hükmünün uygulanabilmesi için taraflar arasındaki ilişkinin Borçlar Kanunu'nun söz konusu maddelerine uygun olması gerekir. Aksi halde KDV, komisyoncu gibi görünen fakat gerçekte komisyoncu değil, alıcı durumunda olan kimseye gönderildiği tarih itibarıyla doğmuş sayılabilir.
- Komisyoncudaki veya konsiyecide satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti, satış vakî oluncaya kadar malı gönderende kalır. Bu mal yıl sonu itibarıyla satılmamış durumunda ise malı gönderenin stokları arasında yer alır.
- Komisyoncuya veya konsiyeciye mal sevk edilmesi halinde de sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir (V.U.K.Md:230/5). Bu irsaliyede malın komisyoncu vasıtasıyla (veya konsinye suretiyle) satılmak üzere gönderildiği belirtilmelidir. Mal satılıp, anlaşmaya göre komisyoncu veya malı satın alan adına fatura düzenlendiğinde, bu faturada söz konusu irsaliyenin numarası ve malın komisyoncu veya konsiyeci tarafından satıldığı tarih (irsaliye tarihi değil) belirtilecektir.
- Bu şekildeki sevkiyatın çok yoğun olduğu işlemlerde, irsaliye ile faturanın ilgisinin kurulması konusunda büyük güçlüklerle karşılaşabilmektedir. Keza birden fazla tüccara ait aynı neviden malları teslim alan komisyoncu, veya konsiyeci hangi tüccara ait malın satıldığını tesbit konusunda güçlük çekmekte, bu durum KDV nin doğru zamanda hesaplandığı konusunda tereddütlere yol açabilmektedir.
- Hal komisyoncuları aracılığı ile mal satımı konusunda Bakanlık özel bir düzenlemede bulunmuştur. Söz konusu düzenlemeye ilişkin genel yazı metni 1 inci madde ile ilgili 6.26. nolu bölümde yer almaktadır (Bu konuda detaylı bilgi için, Sayın M.Nuri ARSLAN'ın Vergi Dünyası dergisinin 47 inci sayısındaki yazısına bakınız).
- Genel olarak komisyoncu vasıtasıyla yapılan satışlar ve kayıt düzeni hakkında daha geniş bilgi edinmek isteyenlere, Vergi Dünyası dergisinin 78 inci sayısında yayınlanan, Sayın Haluk SUMER'e ait *"Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış"* başlıklı yazıyı ve Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin Haziran 2010 sayısında yayınlanan aynı konudaki yazımızı incelemelerini öneririz.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

3.2.3. Müzayede veya Cebri İcra Yoluyla Yapılan Satışlarda KDV Doğuran Olay :

Müzayede ve cebri icra yoluyla yapılan satışların KDV karşısındaki durumu 1 inci madde ile ilgili 4.4.1. nolu bölümde açıklanmıştır.

Bu şekilde yapılan satışlarda KDV, alıcının kesin olarak belirlendiği anda doğar. Gayrimenkul mallar açısından da durum böyledir. Nitekim İstanbul Defterdarlığına Kadıköy 1. İcra Müdürlüğüne verilen 4.6.2002 tarih ve 3074 sayılı Muktezada şöyle denilmektedir ;

".... Öte yandan müzayede yoluyla yapılan gayrimenkul satışlarında katma değer vergisinin doğması için tapuya tescil şartı bulunmamakta, gayrimenkulün ihalenin resmi olarak sonuçlanması ve malın tasarruf hakkının alıcıya geçmesi ile vergiye doğuran olay meydana gelmektedir. Bedelin taksitle ödenmesi vergiyi doğuran olay açısından bir önem taşımamaktadır.

Buna göre; müzayede mahallinde yapılan satışlarda vergiyi doğruna olay satışın yapıldığı tarihte, ihalenin feshi davası açılmış olması halinde ise ihalenin resmi olarak sonuçlandığı, bir başka ifade ile ihalenin feshinin reddine ilişkin mahkeme kararının kesinleşme tarihinde vuku bulmaktadır.

Bu nedenle müzayede kapsamında yapılan satışlarda satışın yapıldığı tarihte, ihalenin feshi davası açılmışsa ihalenin feshinin reddine ilişkin mahkeme kararının kesinleşme tarihinde geçerli olan KDV oranı uygulanacaktır."

Bir iktisadi işletmeye ait olan mal herhangi bir nedenle haczedilip, cebri icra yoluyla satışa konu edildiğinde, icra veya Vergi Daireleri satış KDV sini alıcıdan tahsil ederler. Dolayısıyla mal satılan KDV mükellefinin satış KDV si hesaplaması ve beyan etmesi söz konusu değildir. Mal, şahsi mameleke dahil olduğunda, yani bizzat sahibi tarafından satıldığında KDV ye tabi bulunmasa dahî, böyle bir malın müzayede mahallinde veya cebri icra yoluyla satılmış olması KDV'ye tabidir ve KDV doğuşuna yol açmaktadır. Bu uygulamanın hatalı olduğu kanaatindeyiz. (Not: Bu konudaki detaylı görüşlerimiz BDO DENET'in 2021/54 nolu Vergi Duyurusundaki "İCRA DAİRELERİ TARAFINDAN SATILAN MALLARA İLİŞKİN HATALI KDV UYGULAMASI, KANUNA AYKIRILIK VE HAKSIZLIK OLUŞTURMAKTADIR" başlıklı yazımızda yer almaktadır.)

3.2.4. Aynı Müşterilere, Aynı Ay İçinde Yapılan Müteaddit Mal Sevkiyatı :

Aynı müşterilere sık sık mal sevk edilmesinde ve bu sevkiyatların herbirisinin ayrı kısım oluşturması veya münferit satış olması halinde, her bir sevkiyat tarihinde o sevkiyatın KDV doğar. Fakat her sevkiyat için ayrı fatura kesilmesi zorunluluğu yoktur. 7 günlük süre içindeki sevkiyatın tümü tek fatura ile belgelenebilir. KDV açısından dönem kaymasına sebebiyet verilmemesi bakımından bu 7 günlük periyodun birden fazla takvim ayına sirayet etmemesi gerekir. Her bir sevkiyat için ayrı sevkiyat irsaliyesi düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

3.2.5. Stok Sayım Farkı Olarak Ortaya Çıkan Mal Fazlalıkları ve Mal Noksanlıklarının Durumu :

Stok sayımında fazlalık olarak ortaya çıkan mallarda bu fazlalığın nereden kaynaklandığı tesbit edilemiyorsa veya fazlalık imalat artığı yahut rutubet, genleşme gibi nedenlerle mal miktarının fazlalaşmasından kaynaklanıyorsa, bu mal KDV hesaplanmaksızın envantere alınır ve KDV'ye tabi tutulması satış aşamasında olur. Mal fazlalığının sebebi izah edilemezse, bu mala ait KDV 9 uncu madde uyarınca, bu malı bulandıran mükelleften sorumlu sıfatı ile aranabilir.

Mal noksanlığı bulunduğu tesbit edilirse ve eksikliğin nereden kaynaklandığı da bilinmiyorsa, söz konusu malın çalındığı yahut kaybolduğu (zayı olduğu) varsayımına göre işlem yapılabilir (Md.30/c).

Ancak bir inceleme halinde, inceleme elemanı bu malın açıktan satılmış olduğunu, dolayısıyla teslim KDV si hesaplanması gerektiğini ileri sürebilir. Böyle bir risk bertaraf edilmek istendiğinde teslim KDV'sinin yılın sonuncu ayı itibarıyla hesaplanması gerekir.

Stok sayım farkları konusunda, 1.madde ile ilgili 6.11. nolu bölümde geniş açıklama yapılmıştır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

3.2.6. Mal Teslim Edilmekle Beraber Kesin Satış Fiyatı Belli Olmadığı İçin KDV'nin Hesaplanmaması Halinde Durum :

Malın teslimi KDV yi doğurur. Aslında KDV nin doğuşu için satış akdinin tekemmülü anlamında bir teslim olmalı, zilyetliğin alıcıya geçişi tek başına KDV doğuran olay olarak ele alınmamalıdır. Fakat uygulamada, mal her ne sebeple olursa olsun alıcıya (yahut alıcı adayına) yollanmışsa ve hele alıcı malı malik gibi tasarruf etmişse KDV nin fiyat belirsizliği nedeniyle doğmadığını ileri sürmek mümkün değildir. Bu nedenle sevke rağmen fatura kesiminde ve KDV hesabında gecikilmesi bir vergisel risk oluşturur.

Bu faturanın emsal bedel üzerinden tanzimi ve fiyat kesinleştiğinde, fiyat farkının alıcı veya satıcı tarafından fatura edilmesi mümkün olmakla beraber, farka ait KDV nin geciktirildiği iddiası ile karşılaşılabılır.

Bazı kamu kuruluşlarının, malın kendilerine teslim edilmesini istedikleri, buna rağmen fiyat belirlenmediği, satınalma formalitelerinin tamamlanmadığı gibi gerekçelerle fatura kabul etmeyerek satıcıları güç durumda bıraktıkları müşahade edilmektedir.

3.2.7. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda KDV'yi Doğuran Olay :

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılan hal olarak kabul edilmiş olduğundan bu tür işlemlerde KDV doğuran olay mülkiyet geçişinde değil, malın mülkiyeti muhafaza şartıyla üçüncü kişilere verilmesi anında doğmaktadır. Bu konu 3 üncü madde ile ilgili 5 nolu bölümde açıklanmıştır.

3.2.8. Gayrimenkul Teslimlerinde KDV Doğuran Olay :

Esas itibarıyla gayrimenkul mülkiyetinin devri tapuda alıcı adına tescil suretiyle gerçekleşir ve KDV mülkiyet geçişini de içeren teslimle doğar.

Fakat, vergileme açısından şu hususlar gözönünde tutulmalıdır:

- Henüz tapuda tescil yapılmamış olmakla beraber, fiili planda gayrimenkulun teslim edilmesi ve teslim alanın gayrimenkulu malik gibi kullanmaya başlaması yahut kiraya vermesi halinde KDV nin teslim anında doğduğu kabul edilmektedir.

Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen 22.5.1998 tarih ve 19201 sayılı muktezada şöyle denilmiştir :

"... gayrimenkul teslimlerinde vergiyi doğuran olay; gayrimenkulün tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın, tapuda devir işleminden önce de meydana gelebileceği tabiidir."

- Buna mukabil, herhangi bir nedenle tapuda tescil işlemi yapılmakla beraber, henüz gayrimenkulun kullanıma hazır halde bulunmaması veya fiili teslimin tescilden sonra gerçekleşmesi halinde KDV nin tescil tarihinde değil fiili teslim anında doğduğu kabul edilmelidir.

Danıştay 13.Dairesi bir kararında, inşaatın iskana hazır bir şekilde yani alıcının fiilen tasarruf edebileceği bir tarzda teslim edilmediği sürece, tapuya tescil işleminin vergiyi doğuran olayı meydana getirmeyeceği görüşünü benimsemiştir. (E:1978/1094; K:1979/1281) Keza Danıştay 13 üncü Dairesi, yap-sat işi de uğraşan bir inşaatçının, bitmemiş daireye ait arsa payı tapusunu vermesi olayının arsa veya daire teslimi sayılmayacağı, satışa konu malın daire olduğu ve buna ait KDV nin daire tamamlanıp teslim edildiği zarar doğacağı yönünde karar vermiştir. (5.12.1996, E.1996/1427, K.1996/5119) Uygulamada genellikle bu anlayışa uygun şekilde işlem yapılmaktadır.

- Maliye İdaresi, arsa karşılığı inşaat ilişkilerinde arsa sahibinin müteahhide vereceği arsa için, tapuda tescil işlemi yapmış olmasını arsa teslimi saymakta ve arsanın emsal bedeli üzerinden

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

KDV istemektedir. Halbuki bu işlem teminat verme mahiyetindedir. İdare, 60 NOLU KDV Sirkülerinde, arsa karşılığı inşaat ilişkisinde arsa tesliminin yapı teslimi ile EŞZAMANLI olarak gerçekleştiğini kabul etmiştir. (1 inci maddeye ilişkin 6.31 no.lu bölüm)

- Gayrimenkul satış vaadi senedi yapılması mülkiyetin intikali sonucunu doğurmaz. Bu işlem daha çok borç para verilmesinde alacağın teminata bağlanması amacıyla yapılmaktadır. Fakat kendisine vaadde bulunulan taraf gayrimenkule malik gibi tasarruf etmeye başlamışsa, KDV'nin satış vaadi senedinin tanzimi tarihinde veya fiili kullanıma bağlı olarak doğduğu varsayılabilir. Keza herhangi bir suretle, tapuda tescili yerine satış vaadi senedi yapılmasının tapu harcını ve KDV'yi geciktirme amacı taşıdığı tesbit edildiğinde, KDV nin senedin düzenlenmesine bağlı olarak doğduğu ileri sürülebilecektir.
- Kooperatiflerin ortaklarına konut, işyeri veya arsa teslim etmesinde yukarıda yapılan açıklamalara paralel olarak, tapuda tescil işleminden önce veya daha sonra KDV doğuran olayın meydana gelmesi mümkündür. Özellikle kooperatif tarafından ortağa gayrimenkul tahsis edilmesinde, tahsis işleminin tekemmülünde KDV nin doğduğu kabul edilmektedir. (Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 1998 sayısında yer alan mukteza)
- Kamulaştırma nedeniyle yapılan gayrimenkul teslimlerinin KDV karşısındaki durumu 1 inci madde ile ilgili 6.35 nolu bölümde açıklanmıştır. Bu işlemlerde KDV'yi doğuran olayın, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre, işlemin kesinleştiği tarihte vuku bulacağı görüşündeyiz. Ancak malı kamulaştırılan KDV mükellefinin KDV yi de tahsil edebilmek için fatura kesmesi halinde KDV nin fatura tarihinde doğacağı tabiidir.

YAPI KULLANMA İZİNİ VARSA VE TAPU VERİLMİŞSE, BAŞKA BİR BELGE ARANMAKSIZIN TESLİMİN GERÇEKLEŞMİŞ SAYILACAĞI YÖNÜNDEKİ İDARİ KABUL :

34 no.lu KDV Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliği'ne (III/B-3.4.8.) nolu bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir:

“3.4.9. Yapı Kullanma İzin Belgesi Bulunan ve Mülkiyeti Devredilen Konutların Tesliminde İade

İndirimli orana tabi konut teslimleri nedeniyle iade talebinde bulunulabilmesi için konutların tamamlanarak alıcılara fiilen teslim edildiğinin tevsiki gerekmektedir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri ise gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Diğer taraftan, 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 30 uncu maddesine göre, yapı inşaatının tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten yapı kullanma izni alınması mecburidir. Bu izin, yapı sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespitine ilişkindir.

Bu itibarla, yapı kullanma izin belgesi bulunan ve tapuda mülkiyet devri gerçekleşen konutlara ilişkin KDV iade talepleri, konutun fiilen kullanımına ilişkin başkaca bir belge aranmasına veya bu bağlamda bir yoklama yapılmasına gerek bulunmaksızın değerlendirilmeye alınır.”

Bilindiği üzere indirimli orana tabi konut teslimlerinde (keza geçici olarak oran indirimi yapılmış işyeri teslimlerinde, yabancı uyruklulara KDV istisnalı olarak satılan yeni konut ve işyeri teslimlerinde) TESLİMATIN NE ZAMAN YAPILDIĞI hususu, DÜŞÜK ORANLI VEYA İSTİSNALİ İŞLEMİN HANGİ AY KDV BEYANNAMESİNDE GÖSTERİLECEĞİ VE VARSA BU İŞLEME İLİŞKİN KDV İADE HAKKININ HANGİ DÖNEM İTİBARIYLA DOĞACAĞI açılarından önem taşımaktadır.

Bu konudaki görüşlerimiz 2019/53 sayılı ve “Konut, İşyeri Ve Arsa Teslimlerinde KDV'nin Ne Zaman Doğacağı, KDV Oranı Ve Oran İndiriminden Hangi Tarafın Yararlanacağı Konusundaki İhtilaflar” başlıklı duyurumuzda yer almaktadır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Yeni inşaatlarda tapu verilmesi tek başına inşaatın (veya bağımsız bölümün) vaat edildiği şekilde tamamlanarak teslim edildiği anlamına gelmemektedir. Çünkü inşaat başlamadan önce veya inşaat devam ederken arsa payı tapusu verilebilmektedir. Hem tapu verilmiş hem de yapı kullanma (iskan) izin belgesi düzenlenmiş ise mülkiyet devri ve inşaat bitimi resmen kesinleştiği için bu iki belge teslimatın tevsikini sağlayabilmektedir.

Nitekim Tebliğin bu hükmünde;

ŞAYET TAPU VERİLMİŞSE, YENİ İNŞAATA AİT YAPI KULLANMA İZİNİ DE DÜZENLENMİŞSE, BU İKİ BELGEDEN GEÇ TARİHLİ OLANIN TEK BAŞINA TESLİMATIN YAPILDIĞI YANİ TESLİME İLİŞKİN KDV NİN VE VARSA KDV İADE HAKKININ DOĞDUĞU TARİHİ BELGELEYECEĞİ (başkaca bir kanıt aranmayacağı) AÇIKLANMIŞTIR.

Aşağıdaki tabloda muhtelif pozisyonlara göre bina veya bağımsız bölüm teslimatının hangi tarih itibarıyla yapılmış sayılacağı gösterilmiştir.

POZİSYON	TESLİMAT DURUMU
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmemiş	Teslimat henüz yapılmamıştır. Yapı kullanma izninin ve teslim tutanağı ve diğer kanıtlardan hangisi daha önce tarihli ise o tarih itibarıyla teslimat gerçekleşecektir. Alıcının yapıyı bizzat ve fiilen kullanıyor olması veya kiraya vermiş ve kiracının fiilen kullanıyor olması hallerinde, fiili kullanım tarihinin başlangıcı teslim tarihi olarak esas alınabilir.
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağı teslimatın yapıldığı konusunda önemli bir belgedir. Ancak gerçekte teslim yapılmadığı halde teslim tutanağı düzenlenmiş olabileceği için uygulamada tek başına teslim tutanağı teslimi belgeleme konusunda yeterli görülmemekte, belediye tarafından düzenlenen iş bitirme tutanağı yapı denetim firmasının yapının bittiğine dair beyanı, ilgili bina veya bağımsız bölümde elektrik, su, doğalgaz kullanımının başlaması yahut vergi dairesi tarafından inşaat işlerinin bittiğine dair yoklama yapılmış olması gibi ek kanıtlar aranmaktadır.
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmemiş	Teslimat henüz yapılmamıştır. Teslimat tapu verildiğinde veya teslim tutanağı düzenlendiğinde ve teslimata ilişkin sair kanıtlar oluştuğunda (bunlardan hangisi erken ise) gerçekleşecektir.
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmış	Bu iki belgeden geç tarihli olanın tarihi teslimat tarihidir. 34 nolu KDV Tebliği ile getirilen yeni hükme göre bu iki belgenin birlikte varlığı halinde başkaca bir belge veya yoklama aranmaksızın teslimat tarihi bu iki belge ile tespit edilecek, teslimatın daha sonra yapıldığı iddiaları geçersiz olacaktır.
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağının tarihi, diğer kanıtlarının da desteklemesi halinde esas alınır. Teslimatın yapıldığına dair sair kanıtlar teslim tutanağı tarihinden önce ise bu önceki tarih duruma göre ön planda tutulabilir. Bu durumlarda arsa veya arsa payı tapusunun verilmiş veya verilmemiş olması yahut daha sonra verilmesi teslimat tarihini etkilemez.
Arsa (veya arsa payı) tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni alınmamış, teslim tutanağı düzenlenmiş	Teslim tutanağının varlığı, diğer destekleyici belgelerle birlikte teslimatın yapıldığını gösterebilir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere yeni inşa edilen binalarda ;

- Tapu verilmişse iskan belgesinin alındığı,
- İskan belgesi alınmışsa tapunun verildiği,

tarih TESLİM TARİHİ olarak kabul edilecek, bu tarihten itibaren 7 gün içinde satışa konu binanın veya bağımsız bölümün faturasının düzenlenmesi gerekecektir. (Yukarıdaki görüşlerimiz BDO DENET 2021/64 sayılı Vergi Duyurusundaki YENİ İNŞAATTA BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİM ZAMANI KONUSUNDAKİ İDARİ KABUL (34 NO.LU KDV TEBLİĞİ) başlıklı yazımızda da yer almaktadır.)

3.2.9. Arsa Karşılığı İnşaat İşlemlerinde KDV'nin Doğuşu :

Bu işlemin KDV karşısındaki durumu, yukarıda ve 1 inci madde ile ilgili 6.31. nolu bölümde açıklanmıştır.

3.2.10. Malın Ticaret Şirketine Aynî Sermaye Olarak Konması İşleminde KDV'nin Doğuşu :

Bu işlemin KDV karşısındaki durumu, 1 inci madde ile ilgili 6.12. nolu bölümde açıklanmıştır. Aynı sermaye olarak konan malın mülkiyetinin, sermaye konulan şirkete geçişi, şirketin tüzel kişilik kazanmış olması şartıyla, esas mukavelenin tanziminde gerçekleşir. Şirketin tüzel kişilik kazanması ise ana sözleşmenin ticaret siciline tesciline bağlıdır. Buna göre malın ayni sermaye olarak konulmasında KDV, şirketin tescil edildiği tarihte doğmaktadır. Sermaye artırımının aynı sermaye konmak suretiyle yapılmasında ise, şirket daha önce tüzel kişilik kazanmış olduğu için daha önceki bir aşamada mülkiyet geçişinin vuku bulduğu düşünülebilir. Fakat bu halde dahî KDV doğuşu açısından sermaye artışına ilişkin ana sözleşme değişikliğinin ticaret siciline tescil edildiği tarihin dikkate alınmasının isabetli olacağı kanaatindeyiz.

3.2.11. Su, Elektrik, Gaz ve Benzeri Dağıtımlarda KDV Doğuran Olay :

10 uncu maddenin (g) bendi hükmü ile, bu gibi dağıtımlarda vergiyi doğuran olay işlemin özelliği dikkate alınarak bunların bedellerinin tahakkukuna bağlanmıştır. Ancak tahakkukun (fatura kesiminin) ne zaman veya hangi periyotlarla yapılacağı konusunda bir belirleme yapılmamış, tahakkukun zamanı, dağıtım yapan KDV mükellefinin ihtiyarına bırakılmıştır. Söz konusu dağıtımlar hakkındaki görüşlerimiz, 2 nci madde ile ilgili 6 nolu bölümde açıklanmıştır.

İstanbul Defterdarlığınca Aktaş Elektrik'e verilen 8.12.1998 tarih ve 6531 sayılı Muktezanın son paragrafı şöyledir :

" buna göre ; 15.12.1998 ile 31.12.1998 tarihi arasında henüz fatura edilmemiş enerjinin tahakkuk yoluyla hasılat yazılması işlemi teslim hükmünde olmadığından katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmemiş bulunduğundan bu aşamada katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Söz konusu teslimlerle ilgili vergiyi doğuran olay bu teslim bedellerinin tahakkuk ettirildiği yani bunlarla ilgili faturanın düzenlendiği tarihte doğmuş sayılacağından bu tarih itibarıyla de verginin hesaplanıp genel hükümlere göre beyan edilmesi gerekmektedir."

Görüldüğü gibi, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtımlarında KDV doğuran olay bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesidir ve bedel tahakkuku demek fatura kesimi demektir.

Aktaş aldığı elektriği 1100 işyeri üyesine dağıtan bir sanayi sitesi yönetimi, işyerlerinde takılı sızme saatlerin tümünü okuyup bunları faturalama konusunda süre yetersizliği yaşadıklarını belirterek, bu üyelere elektrik faturası kesiminin, Aktaş faturası ile aynı ayda olamadığını bu gecikmenin kabul görüp görmeyeceğini sormuş ve İstanbul Defterdarlığınca verilen 31.05.1999 tarih ve 2540 sayılı Muktezada şu cevap verilmiştir :

" Aktaş'ın kooperatifinin adına söz konusu enerji bedellerini tahakkuk ettirdiği tarihte yani fatura tarihinde Aktaş'tan satın alarak, sitenizde faaliyette bulunan işyerlerine sattığınız elektrik enerjisi ile ilgili olarak teslim gerçekleşmekte ve vergiyi doğuran olay da, meydana gelmiş olmaktadır. Dolayısıyla söz konusu teslimler nedeniyle Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlemeniz gereken faturalar üzerinden hesaplayacağınız katma değer vergilerini de teslimin gerçekleştirildiği dönem KDV beyannamesinde genel hükümlere göre beyan

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

etmeniz gerekmektedir. Fatura veya benzeri belgelerin herhangi bir nedenle bu dönemde düzenlenememiş olması, hesaplanması gereken vergilerin daha sonraki bir dönemde beyan edilmesini gerektirmektedir."

Bu muktezaya konu olayda, soruyu soran sanayi sitesi yönetimi de Aktaş Elektrik gibi, elektrik dağıtımı yapan kuruluş hüviyetindedir. KDV Kanununun 10/g bendi, bu site yönetimi için de geçerlidir. Dolayısıyla Aktaş Elektrikten gelen faturanın tarihi ne olursa olsun site yönetiminin üyelerine yaptığı elektrik teslimatına ait KDV nin doğuşu, site yönetiminin faturayı fiilen kesmesine bağlıdır. Bu gerekçelerle yukarıdaki muktezaya katılmıyoruz.

3.2.12. Vadeli Satışlarda KDV Doğuran Olay :

Bu konuda 1 inci maddedeki 6.3.1. nolu bölüme bakınız.

3.2.13. Kapıdan Satışlarda KDV Doğuran Olay :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-11.3. no.lu bölümü şöyledir :

"11.3. Kapıdan Satışlar

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanunun (YAZARIN NOTU: 4077 Sayılı Kanunun yerine geçen 6502 Sayılı Kanun halen yürürlükte olup bu Kanunun 86. Maddesi uyarınca buradaki atıf 6502 Sayılı Kanuna yapılmış sayılmaktadır.) 8 inci maddesinde işyeri, fuar, panayır gibi satış mekânları dışında yapılan satışlar kapıdan satış olarak tanımlanmıştır. Bu tür satışlarda; tüketiciye, teslim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde malı kabul etme veya hiçbir gerekçe göstermeden ve hiçbir yükümlülük altına girmeden reddetme hakkı tanınmıştır.

3065 sayılı Kanunun 2nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 10/a maddesinde ise, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kapıdan yapılan satışlarda mallar üzerindeki tasarruf hakkı deneme ve muayene sonucu devredileceğinden, bu kapsamdaki satışlara ait KDV'nin, deneme ve muayene sonucu tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilip ödenmesi gerekir. "

3.2.14. Montaja Tabi Mallar :

Bu konuda İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 12.9.1996 tarih ve 6469 nolu mukteza şöyledir :

"Dilekçenizde, firmanızın ana faaliyet konusu, süt ürünleri ve meyva suyu makinalarının montajının tarafınızdan yapılarak çalışır vaziyette üretici firmalara tesliminden ve bu konuda satış sonrası verilen teknik hizmetlerden ibaret olduğu belirtilerek, makina ve yedek parçaların sevk tarihi ile montajının yapılarak alıcıya tesliminin farklı vergilendirme dönemlerinde gerçekleşmesi durumunda, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın hangi tarihte meydana geldiği hususunda bilgi talep olunmaktadır.

Buna göre, sattığınız makinaların montajını da içerecek şekilde çalışır vaziyette teslimi konusunda alıcı ile anlaşmanız, makinaların firmanız sorumluluğunda taşınarak her türlü masraf firmanıza ait olmak üzere teslim ve montaj yerlerinde montajlı ve çalışır vaziyette teslim edilmesi ve bu hususların tevsik olunması halinde vergiyi doğuran olay işlemin tamamlandığı tarihte meydana geldiğinden bu tarihte geçerli olan oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilmesi gerekir."

Muhtemel tereddüt ve tenkitleri peşinen önlemek için bu gibi montaja tabi mallara ait parçaların sevkinde sevk irsaliyesinde *"Bu parçalar, montaja tabi makinesine ait olup, fiili teslimi montajı tamamlanıp çalışır duruma getirildiğinde gerçekleştirilecektir."* şeklinde veya buna benzer ibareler konulmalı veya yazılı anlaşma yapılmalıdır.

Belli bir makinenin veya ekipmanın montaja tabi şekilde satılmasında, parçaların sevkiyatı ve KDV doğuşu böyle olmakla birlikte taahhüt suretiyle yapılan inşaat ve tesisat işlerinde KDV doğuşu kendine has kurallara tabidir ve bu konu, aşağıdaki 4.6. nolu bölümde işlenmiştir.

3.2.15. Kabule Tabi Teslimatlar :

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

KDV Kanunu'nun 2 inci maddesinde tanımlanan "teslim" işlemi gerçekleştiğinde prensip olarak KDV doğmakla beraber taraftar, bu teslimatın alıcı tarafından malın kabulü halinde hukuki sonuç doğuracağı (kabul bildirimi yapılmıncaya kadar mal mülkiyetinin satıcıda kalacağı, malın alıcı nezdindeki emanet mal durumunda olacağı) yönünde yazılı olarak mutabık kalmış iseler, KDV alıcının kabul bildiriminde doğmaktadır.

Bunu teyit eden Bakanlık Muktezası şöyledir: (Mehaz Yaklaşım Dergisi Ağustos 2009 sayısı)

"Dilekçenizin incelenmesinden, Şeker Fabrikası'nın yaptığı ihale sonucunda imzalanan sözleşme kapsamında anılan işletmeye teslim edilen linyit kömürü karşılığında düzenlenen 6 adet faturadan 5 adedinin sözleşmenin 13. Maddesi kapsamında düzenlenmediğinden bahisle iade edildiği, yapılan uygulamanın vergi usul mevzuatı açısından uygun olup olmadığı hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. Maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunu'nun 230 ve 231. maddelerinde faturanın şekil ve nizamına ilişkin esaslar düzenlenmiş olup, 231. maddenin 5 numaralı bendinde de faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 173 Sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin (g) bendinde, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan satışlarda fatura düzenlenmesindeki yedi günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağına ilişkin açıklama yer almaktadır.

Ayrıca dilekçeniz eki sözleşmenin, 2. maddesinde denetim, muayene ve kabul komisyonunun oluşturulacağı, muayene ve kabul işlemleri sonucunda muayene ve kabul formu doldurulacağı, 11. Maddesinde teslim edilen her 1.000 tonluk linyit kömüründen alınacak numunelerde kalite uygunluğu için analizler yapılacağı, bunun için muayene raporlarına göre kabul edilen partilerde şartname hükümlerine uygun esas fiyatın belirleneceği, 13. maddesinde her bir 1.000 tonluk parti teslimatı sonrası fabrika analiz raporları ve uygun görüşüne göre fabrika kantar tartıları esas alınmak suretiyle, varsa gecikme cezası ve penaltiler de tenzil edilmek suretiyle belgelere dayanarak uygulanacak fiyat üzerinden hesaplanmış nihai faturanın ibrazında fabrika tarafından yükleniciye 15 gün içerisinde ödeme yapılacağı şart altına alınmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, anılan işletmeye ihale sonucu linyit kömürlerinin teslimi işlemi kabule bağlı bir satış olmaktadır. Bu nedenle, kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan söz konusu satışlarınızda fatura düzenlenmesindeki yedi günlük süre kabul tarihinden itibaren başlamaktadır."

Tebliğdeki kapıdan satış hakkında yapılmış açıklamalar da bu muktezaya paraleldir. (Yukarıdaki 3.2.13. no.lu bölüm)

3.2.16. Ürün Senetlerinin Temsil Ettiği Ürünlerin Depodan Çekilmesi :

5904 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesine eklenen k bendine göre 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi KDV doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, 1'inci maddenin 3-d bendine 13'üncü maddenin 3 bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.18. no.lu bölümüne bakınız.

4. HİZMET İFASINDA KDV'yi DOĞURAN OLAY

4.1. Genel Açıklama :

Hizmet kavramının KDV açısından tanımı ve kapsamı ile hizmet şeklindeki işlemlere ilişkin bazı özellikler, 4 üncü madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Hizmetlerde KDV yi doğuran olay HİZMETİN İFASI'dır. Genellikle hizmetlerde maddi mevcudiyet durumu olmaması ve hizmet ifası olaylarının çoğu zaman kayda tabi tutulamaması ve izlenmemesi nedeniyle, hizmet ifalarında KDV nin ne zaman doğduğundan tesbiti, mal KDV sine nazaran çok daha zordur. Bu itibarla uygulamada hizmet KDV sinin doğuşu, genellikle fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesinde bağlı kalmaktadır.

Mal teslimlerindeki sevk irsaliyesi uygulaması, KDV nin doğru ay itibarıyla beyanı konusunda mükellefi zorlamaktadır.

Hizmetin tamamlanması olayını belgeleyecek olan ve tüm hizmet türlerine şamil bulunan bir vesika bulunmadığı gibi, böyle bir vesikanın ihdası da mümkün değildir.

Kanun hükümleriyle veya idarî uygulamalarla hizmet şeklindeki işlemlerin mevcudiyetini ve bu işlemlerin ne zaman yapıldığını kavrayabilmek için, hizmet türlerine göre muhtelif tedbirlere başvurulmaktadır.

Örnek vermek gerekirse;

- Adisyon uygulaması (185 no.lu VUK GT)
- Taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi (VUK Md:240).

şeklindeki düzenlemeler zikredilebilir.

Avans şeklinde olsa dahi, para alınmasına, sözleşme imzalanmasına, yahut tahakkuk işlemi yapılmasına bağlı olarak KDV'nin doğduğunun varsayıldığı, hizmet türlerine de rastlanmaktadır.

Bu gibi KDV doğurucu hal ve emarelere aşağıdaki bölümlerde yeri geldikçe değinilecektir.

4.2. Kiralama İşlemlerinde KDV'yi Doğuran Olay :

KDV Kanunu'nun 10/h maddesinde, kiraya verilen malın, kiracının kullanımına terk edilmesinin kira KDV ni doğuracağı şeklinde bir düzenleme yapılmıştı. KDV uygulaması açısından son derece hatalı olan ve anlamsız sonuçlar veren bu hüküm, Kanun'un yürürlüğe girmesinden 11 ay sonra (1.12.1986 tarihinde) kaldırılmış ve bu hükmün yerine geçecek herhangi bir hüküm konmamıştır.

(h) bendini yürürlükten kaldıran 3316 Sayılı Kanun'un gerekçesinde şu açıklamaya yer verilmiştir.

"Katma değer vergisi belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Esas itibarıyla bir işlem vergisidir. Bu vergi uygulamasının gelir ve kurumlar vergisi ile paralel bir şekilde yürütülmesi olumlu sonuçlar vermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda gayrimenkul sermaye iradından vergi doğuran olay tahsilat esasına dayandırıldığı halde katma değer vergisinde vergi doğuran olayın "kullanıma terk edilmesi" ile meydana gelmesi ortaya sorunlar çıkartmaktadır.

Bir hizmet ifası olan gayrimenkul kiralama işlemlerinin genel hükümlere göre vergiye tabi tutulması yerinde olacaktır."

25 no.lu KDV Genel Tebliğinde ise;

"..... kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir."

ifadesi yer almaktaydı. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu hükme yer verilmemiş olup aşağıdaki genel ifade kira hizmetlerini de kapsamaktadır:

"Birden fazla vergilendirme dönemine yayılarak verilen hizmetlerde, hizmet bedelinin tamamının veya bir kısmının hizmet ifa edilmeden önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla KDV doğmaz. Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerde, takvim yılının aylık dönemlerinden oluşan vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV'nin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

matrahının ise toplam hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır."

4.3. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV'yi Doğuran Olay :

3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu uyarınca yapılan kiralama işlemlerinde kiraya verme hizmeti KDV ye tabi hizmettir (Bu konuda 1 inci madde ile ilgili 6.4. no.lu bölüme bakınız).

Finansal kiralama işlemlerinde kiralara ait KDV nin doğuş zamanı konusunda belirsizlikler yaşanmıştır. (Bu konuda Kanun'da hüküm yoktur. KDV doğuşu hakkında muktezaya ve yargı kararına rastlanmadığı gibi yetkililere yönelttiğimiz şifahi sorular cevapsız kalmıştır).

Uygulamada ise kiralar nasıl bir ödeme planına bağlanmış olursa olsun, kiraların fatura edilmesi ve kira KDV sinin doğuşu ödeme planına paralel olarak cereyan etmektedir. Bu rejimi zamanlama yönünden (dönemsellik ilkesi açısından) tenkit etmek ve mevcut yasal hükümlerden hareketle başka bir anlayışın daha uygun olacağını iddia etmek, sanıldığı kadar kolay değildir.

Esasen finansal kiralama, hukuki açıdan:

- Kira ilişkisi,
- Taksitle mal satışı ve
- Finansman hizmeti

unsurlarının birarada yer aldığı karmaşık bir yapıya sahip olup, KDV doğurucu olay yönünden özel düzenlemeye ihtiyaç göstermektedir.

Bize göre en uygun çözüm, finansal kiralamanın kendine has özellik ve işleyişi dikkate alınarak bu işlemlerde, KDV nin finansal kiralama sözleşmesindeki ödeme planında yer alan ödeme tarihlerine paralel şekilde ve bu plandaki ödeme miktarları üzerinden doğacağı, ödeme planında sonradan yapılan değişikliklerin de dikkate alınacağı şeklinde bir hükmün yürürlüğe konmasıdır.

Finansal kiraların hangi dönemlerde faturaya bağlanacağı ve özellikle hangi dönemlerde gider kaydedileceği konusunda görülen çelişkili görüş ve uygulamalar nihayet, Bakanlığın yukarıdaki yaklaşımımızı benimseyen yazısı ile çözüme kavuşmuştur. 25.7.1997 tarih ve 31382 nolu olan bu yazının metni şöyledir.

".....Ltd. Şti.'nce Leasing firmalarının uygulamada 6,12,18,24 aylık kira bedelleri için fatura düzenlendiği ve borç bittikten sonra kalan cüzi miktar için 4 yıl boyunca kira faturası kesip işlemi bitirdikleri belirtilerek, Şirketlerinin leasing yoluyla satın alacağı makina ve teçhizatlarla ilgili muhasebe kayıtları sırasında 6 aylık kira bedeli için düzenlenen faturanın tamamının ilgili döneme gider yazılıp yazılmayacağı konusunda Bakanlığımız görüşü istenilmektedir.

Öte yandan, vergi mahkemeleri ve Danıştay tarafından bu güne kadar verilen kararlarda ve 24/01/1997 tarih, 1995/336 Esas No.lu ve 1997/80 Karar No.lu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararında; finansal kiralama konu malın mülkiyeti sözleşme süresince kiralayana ait olduğundan, amortismanların da kiralaan tarafından ayrılacağı, kiracı tarafından ödenen kira bedellerinin kiralaan tarafından gelir, kiracı tarafından ise gider kaydedileceği, niteliği itibariyle adi kiradan farklı ve finansman temini amacı taşıyan finansal kiralama bedellerinin sözleşme gereği tahakkuk ettiği dönemde gider kaydedilebileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre finansal kiralama konu iktisadi kıymetin amortismanları kiralaan tarafından ayrılacak, kiracı tarafından ödenen kira bedelleri kiralaan tarafından gider kaydedilecek ve kiracı da kira bedellerini gider kaydedecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde ilgi (a) da kayıtlı yazınızda da belirtildiği üzere finansal kiralama işlemlerinde kira bedelinin ödendiği veya ödenmemiş olsa dahi tahakkuk ettiği dönemin gideri olarak dikkate alınması gerekir."

Hernekadar yazı finansal kiranın gelir ve gider kaydedileceği dönemlere ilişkin ise de aynı anlayışın KDV doğuşu açısından da geçerli olması gerektiği açıktır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Fakat daha sonra yasa değişikliği yapılarak, finansal kiralarda hasılat ve gider oluşumu, uluslararası muhasebe prensiplerine paralel olarak düzen altına alınmış, bu yeni düzen, 1.7.2003 tarihinden itibaren yapılacak sözleşmeler için hüküm ifade etmeye başlamıştır. (VUK. Mükerrer Md.290)

Ancak bu değişikliğin KDV doğuş zamanı konusunda etkili olmadığı, halen devam etmekte olan ödeme planına (faturalamaya) paralel KDV hesaplama yönteminin en doğru ve işlemin niteliğine uygun yöntem olduğu, bu uygulamanın KDV doğuş zamanı bakımından tenkit edilmemesi hatta bunu kabul eden bir yasal düzenleme veya idari yorum yapılması gerektiği görüşündeyiz. Bize göre aşağıdaki 4.4. nolu bölümde açıkladığımız eğitim hizmetlerine ilişkin Bakanlık görüşü hem isabetli değildir, hem de finansal kiralamalar için benzetme yoluyla uygulanamaz. Başka bir anlatımla finansal kira sözleşmesi tek bir bütündür. Bu sözleşme sona ermeden önce fatura kesilmediği sürece KDV doğduğu söylenemez. Zaten uygulama böyledir ve bu güne kadar aksi yönde tenkide, tebliğe veya muktezaya rastlanmamıştır.

4.4. Eğitim Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay :

Sürücü kurslarında KDV doğuran olayın ne olduğu, 1991/8 no.lu KDV İç Genelgesinde şu şekilde açıklanmıştır.

"..... Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi gereğince hizmet işlemlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir.

Sürücü kursları tarafından verilen hizmetin amacı, adaya gerekli trafik bilgilerinin verilmesi ile yapılan sınav sonucuna göre "sürücü belgesi" almasını sağlamaktır. Adayın sınav sonucu, bu belgeyi almaya hak kazanıp kazanmadığı belli olmakta, bu aşamadan sonra sınav kazanmış aday için yeni bir hizmet sunulmamakta, adayın kursla doğrudan bağlantısı kesilmektedir.

Sınav sonucuna göre düzenlenen sertifikaların, tasdik için Milli Eğitim Müdürlüğü'ne gönderilmesi hizmetin devam ettiği anlamını taşımamakta, bu süre zarfında (hatta bazen 3-4 ay gibi bir zaman) adaya bir hizmet verilmesi söz konusu olmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin bedeli sertifika cinsine göre önceden belli olup, sınav sonucuna göre kurs işleticisi hizmet bedelini tahsil etmeye hak kazanmaktadır. Bedelin tahsil edilip edilmemesi ise yukarıdaki hükümler gereğince katma değer vergisi ve gelir vergisi yönünden hüküm ifade etmemektedir. Bu açıklamalara göre, özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihinde tamamlanmaktadır. İşleme ait faturanın ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren (Vergi Usul Kanununun 231/5. maddesi hükmüne göre), on gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hizmetin tamamlanmasından önce, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura düzenlenmesi halinde, faturada kayıtlı miktara ait katma değer vergisinin, belgenin düzenlendiği tarihte doğacağı ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekeceği tabiidir."

Maliye İdaresi'nce bir özel okul işleticisine verilen muktezada ise özel okullarda KDV yi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği hakkında şu izahata yer verilmiştir:

"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 maddesi hükmüne göre, özel okulların eğitim faaliyetleri katma değer vergisine tabidir.

Aynı Kanun'un 10 uncu maddesinde hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay:

- Hizmetin yapılması,
- Hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım hizmet yapılması mutad veya bu hususta mutabık kalınması halinde her kısım hizmetin yapılması,

olarak belirlenmiştir.

Özel okullarda verilen eğitim hizmeti, 1 öğrenim yılını kapsayan bir zaman dilimi içinde yapılmaktadır. Öğretim yılının başında hizmet bedelinin tamamına ait bir fatura düzenlenmesi halinde, hizmet ifası sonuçlanmadan bu bedel üzerinden vergi hesaplanması gerekecektir. Ancak yıl içinde yapılan bu hizmetlere ait bedelin Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığı talimatı ile taksitlere bağlanması ve belgelerin bu taksit zamanlarında düzenlenmesi

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

halinde verginin belgelerde gösterilen taksit miktarları üzerinden hesaplanması belgenin düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi mümkündür."

Söz konusu mukteza ve genelgenin de incelenmesinden anlaşılacağı üzere;

- Eğitim hizmeti, sürücü belgesi verilmesi, kursiyerin belli bir sınav için hazırlık amacıyla eğitilmesi, seminer tertiplenmesi gibi kısa sayılabilecek süreler içinde başlayıp biten hizmetler de hizmetin bitmesi KDV doğuran olaydır. Hizmetin ne zaman bittiği ise eğitimin niteliğine göre bazı farklılıklar gösterebilir. Keza KDV doğuşu için talik edici bazı şartların oluşması beklenebilir. Mesela bir sınava hazırlık amacıyla eğitim hizmeti veren firma, ücretin bir kısmının sınavın kazanılması şartına bağlı olarak hakedilmiş sayılacağı şeklinde düzenleme yapmışsa, şarta bağlı bu kısmın KDV si, sınavı kazananlar açısından sınav sonuçlarının açıklandığı tarihte doğmuş olacaktır.
- İlk öğretim, lise ve yüksek öğretim gibi çok uzun süren eğitim hizmetlerinde eğitim süreci teamülen eğitim yılı olarak isimlendirilen kısımlara ayrılmıştır. Zaten eğitim ücretleri de uygulamada yıllık esasda belirlenmektedir. Bu itibarla özel okul işletmeciliğinde, her bir yıla ait KDV'nin, eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğunun kabulü gerekir.
- Eğitim hizmetinin süresi ve niteliği ne olursa olsun, eğitim başlamadan önce veya eğitimin devamı sırasında, ücrete mahsuben para alınması KDV doğuran olay değildir. Ancak, eğitim işletmesi kendiliğinden veya müşterisinin talebi ve ısrarı üzerine, bu tahsilatını tahsilat makbuzu yerine fatura veya benzeri belgelere bağladığında, hizmet tekemmül etmemiş olmasına rağmen, 10 uncu maddenin (b) bendi uyarınca KDV doğacaktır.

Eğitim hizmetlerinde KDV doğuşuna ilişkin görüş ve uygulama bu şekilde iken ve bu şekilde olması gerekirken, Maliye İdaresi görüş değiştirmiştir.

İdarenin yeni görüşü **eğitim hizmetlerine ilişkin bedelin, hizmetin devam ettiği aylara orantılı yoluyla bölüneceği ve bedelin her bir aya isabet eden kısmına ait KDV nin o ay itibariyle doğacağı**, hizmet bedelinin erken veya geç tahsil edilmesinin veya tahsil edilememesinin KDV doğuran olay üzerinde etkili olmadığı, faturanın erken kesilmesi halinde KDV nin fatura kesimine bağlı olarak doğacağı şeklindedir.

Bize göre Maliye İdaresinin bu yeni görüşü yasaya açıkça aykırıdır. Çünkü hizmetlerde KDV doğuran olay hizmetin tamamlanmasıdır. Bir hizmetin kısımlara ayrılarak her bir kısma ait KDV nin doğduğunu ileri sürebilmek için ya taraflar arasında mutabakat olmalı ya da hizmetin kısımlara bölünmesi konusunda bir teamül bulunmalıdır. Halbuki sürücü kursu, yabancı dil kursu, üniversite sınavlarına hazırlık kursu gibi eğitim hizmetleri kurs bitiminde tekemmül eder ve bunların aylara parçalanması gibi bir mutabakat veya teamül yoktur.

Aynı şekilde ilköğretim, lise, üniversite gibi eğitim hizmetleri 1 yıldan uzun sürelerde tamamlanmakla beraber bu hizmetler "eğitim yılı" adı verilen parçalara bölünmüştür. Öğrenci velileri ile okul işletmeleri arasındaki sözleşmeler daima eğitim yılı üzerine kuruludur ve hizmet bedelleri de her bir eğitim yılı için ayrı ayrı belirlenir. Belli bir bütünlüğü olan aksine uygulama ve anlaşma bulunmayan eğitim yılının aylara bölünmeye kalkışılması yasaya aykırıdır.

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.08.2012 tarih ve 477 sayılı Özelgesinde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"..... , bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetlerin taksitlere bağlanması halinde, takvim yılının birer ayından oluşan her bir vergilendirme dönemi itibariyle katma değer vergisinin hesaplanması ve verilecek hizmetlere ilişkin faturanın aylık ödeme tutarı belirtilerek tanzim edilmesi gerekmektedir. Belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek katma değer vergisinin matrahının ise bir öğretim yılı için belirlenen hizmet bedelinin hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespiti mümkün bulunmaktadır.

Verilen hizmet bedeli karşılığında kredi kartı ile yapılan ödemelerde, POS makinesi tarafından ilk anda düzenlenen ve hizmet bedelinin tümünü kapsayan taksit planını gösteren belge, ayrıca fatura

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

veya benzeri belge düzenlenmemiş olması şartıyla katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmeyecektir.

Ancak, verilen hizmetler karşılığında kredi kartı ile yapılan ödemelerde katma değer vergisinin, aylık taksit miktarının şirketinizin banka hesabına geçtiği tarihte değil de, yukarıda bahsedilen şekilde, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden hizmetler için takvim yılının her ayından ibaret olan vergilendirme dönemleri itibarıyla hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, peşin olarak yapılan ödemeler için fatura düzenlenmesi halinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesi gereğince toplam bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilecektir.

Öte yandan, toplam hizmet bedeli eğitim döneminin bitişinde alınsa dahi, hizmet ifasının gerçekleştiği vergilendirme dönemlerine isabet eden tutarın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmekte olup, hizmet bedelinin tamamının eğitim dönemi sonunda beyan edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

4.5. Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay :

Hangi hizmetlerin serbest meslek hizmeti olduğu, 1 inci madde ile ilgili 2.3.1. no.lu bölümde açıklanmıştır.

Serbest meslek erbabı tarafından yapılan serbest meslek işlerinde KDV'nin ne zaman doğduğu konusu, KDV'nin en sıkıntılı konularından biri olup KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu konuya ilişkin açıklama yapılmamıştır. Bizim görüşlerimiz şöyledir:

- Hizmetin başlamasından önce veya hizmetin devamı sırasında serbest meslek kazancı niteliğinde tahsilat yapılmışsa KDV, tahsilatın yapılmasına bağlı olarak doğmaktadır. Çünkü VUK'nun 235 inci maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu tanzim etmek zorundadır. Fatura benzeri belge olan bu makbuz tanzim edilince de 10 uncu maddenin (b) bendi uyarınca KDV doğmaktadır (yukarıdaki 2.3. nolu bölüme bakınız). Serbest meslek kazancına dahil tahsilat kavramı, GVK'nun 67 ve 68 inci maddelerinde hükme bağlanmıştır.
- Tahsilatın kısmen veya tamamen, hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte gerçekleşmesi halinde hizmetin tekemmül ettiği tarih itibarıyla, henüz tahsil edilmemiş olan söz konusu kısım için KDV doğmaktadır. Halbuki bu tarihte, gelir vergisi gelir doğmamış, serbest meslek makbuzun düzenleme gereği oluşmamıştır.

Bu konudaki sıkıntının mevcudiyetini ve boyutlarını göstermesi bakımından Vergi Dünyası Dergisi'ne (Sayı 95) sorulan soru ve alınan cevap kayda değer bulunmuş ve aşağıda tekrarlanmıştır:

"SORU: Serbest Muhasebecilikle uğraşmaktayım.

Müşterilerime her ay yerine hesap dönemi sonunda veya üç-dört aylık dilimler halinde Serbest Meslek Makbuzu düzenleyebilir miyim? Parayı almadığım halde müşterilerime SMM tanzim edip verdiğim zaman, faturada olduğu gibi alacaklı pozisyonda olabilir miyim? Bu durumlarda KDVK karşısında durum nedir?

YANIT: GVK'nun 67. maddesinde serbest meslek kazancı tahsil esasına bağlanmış olup, VUK'nun 236. maddesinde de serbest meslek erbabına, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Görülebileceği üzere serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi tahsilat yapılmasına bağlıdır. Faturada olduğu gibi tahsilat yapılmadığı halde serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi ve makbuz tutarı kadar borçlanılması VUK'nu hükümleri çerçevesinde mümkün değildir. Bu itibarla müşterilerle yapacağınız anlaşmalar çerçevesinde tahsilatlarınızı aylık, üçer aylık veya yıl sonunda yapabilir ve serbest meslek makbuzunu da tahsilatı yaptığınız kısma ilişkin olarak düzenleyebilirsiniz.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Diğer taraftan tahsilat yapmadan serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gelir ve vergi usul yasaları açısından mümkün değildir. Buna rağmen makbuzun düzenlenip, tahsilatın yapılmamış olması, müşterinizle aranızda özel bir mesele olup, Gelir Vergisi açısından belge tutarının ilgili hesaplara hasılat olarak kaydı gerekecektir.

KDVK karşısındaki duruma gelince, bilindiği üzere katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası olarak tanımlanmıştır. Hizmetin ifası ise işin anlaşmaya uygun olarak tamamlanmasını ifade eder. Hizmet faaliyeti tamamlandığı zaman, hizmeti yapan açısından katma değer vergisi borcu doğar.

Diğer taraftan hizmet faaliyetinin yapılması devamlılık arzeder. Genellikle hizmet bir anda tamamlanmaz. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (c) bendinde de bu durum öngörülmüş ve kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde bir kısım hizmetin yapılması vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi olarak değerlendirilmiştir.

Yine KDVK'nun 10. maddesinin (b) bendinde ise "Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri vesikalar verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzer belgelerin düzenlenmesi"de vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmıştır.

Sonuç olarak gelir vergisi açısından serbest meslek kazancı tahsilat esasına bağlanmış iken, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası, veya belge düzenlenmesine bağlanmıştır. Bu noktada karşımıza muhasebecilik ücretinin üç-dört aylık dönemlerde ya da yıl sonunda düzenlenmesi durumunda KDVK'nin tahakkuku, belgeye bağlanması sorunları çıkmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere serbest meslek makbuzunun tahsilatın yapıldığı zaman (üç-dört ayda bir ya da yıl sonunda) düzenlenmesi esasen kanuni zorunluluktur.

"Hizmetin ifası" veya "bir kısım hizmetin yapılması" durumunda da KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve hizmeti yapan açısından katma değer vergisi borcu doğmuştur. Fakat serbest meslek ücreti tahsil edilmediğinden makbuz düzenlenememektedir.

Bu durumda sorunun çözümü için iki olasılık üzerinde durulabilir. Birincisi belge düzenlenmeden, hizmeti yapanın yasal defter ve hesaplarında o ayki hizmete ilişkin KDV'ni tahakkuk ettirmesi ve ödemesi, ikincisi ise bunun yanısıra serbest meslek makbuzunun, serbest meslek geliri tahsilatı yapılmadığı dönemlerde, yalnızca KDV bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmesidir. İkinci durumun, KDVK'nun indirim mekanizmasının işlerliğini sağlaması da dikkate alınırsa, sorunun çözümünde daha sağlıklı olacağı kanısındayız."

Hernekadar dergide sadece KDV ihtiva eden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi şeklindeki çözümün sağlıklı olacağı belirtilmiş ise de, sadece KDV ihtiva eden belge tanzimi bazı özel haller dışında mümkün olmadığı gibi, böyle bir belgeleme rejiminde tahsilatın yapılmasına bağlı olarak tanzim edilecek olan ikinci makbuzun nasıl düzenleneceği konusunda da problem çıkacaktır.

Serbest meslek işi tanımına uyan işlerin, ticarî çerçevede yapılmasında ise durum daha karışıktır. Çünkü bu durumda, tahsilat olayı, KDV doğuşu açısından kesin olarak belirleyici rol oynayamaz, başka bir anlatımla, fatura ile belgelenen serbest meslek işi niteliğindeki işlemler bakımından tahsilat, olsa olsa hizmetin bir kısmının yahut tamamının ifa edildiğine karine olarak gösterilebilir. Fakat tahsilatın tek başına KDV'nin doğduğunu göstermeye yetmeyeceği de açıktır.

Sonuç olarak, ticarî çerçevede (mesela bir A.Ş. tarafından ve yapılan serbest meslek işi tanımına uyan işlerde) KDV, hizmetin yahut hizmet kısmının ne zaman tamamlandığını gösteren kanıt var ise buna göre, yoksa fatura kesilmesine bağlı olarak doğmaktadır.

Bize göre serbest meslek hizmetlerinde KDV nin hizmet bedelinin tahsiline (tahsilden önce serbest meslek makbuzu düzenlenmişse, makbuzun düzenlenmesine) bağlı olarak doğacağı, yasa hükmüne bağlanmalıdır.

Böyle bir yasal düzenleme olmamasına rağmen bazı vergi yargı organları, serbest meslek hizmeti yapılmış olsa dahi hizmet bedeli tahsil edilmediği sürece KDV doğmayacağı yönünde karar verebilmektedir.

Danıştay 11 inci Dairesinin,

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

" Muhasebeci ve mali müşavirlerin yaptıkları sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde, tahsilatın her ay yapılmadığı durumlarda, tahsilatın yapıldığı ayda Serbest Meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde, yasalara aykırılık yoktur."

anlayışına dayanan kararı mevcuttur. (Bu kararlar Sayın D. Ali TURANLI 'nın Mali Çözüm dergisinin 42 nci sayısındaki yazısında yer almıştır.) Aynı Dairenin 9.2.1998 tarih ve E.1997/913, K.1998/420 nolu, 11.3.1999 tarih ve E.1997/3777 K.1999/1042 no.lu kararları da bu yöndedir. (Süryay)

Buna mukabil, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 14.04.2006 tarih ve E .2006/19 K.2006/92 sayılı kararında, henüz tahsilat yapılmamış olsa dahi, KDV'nin, serbest meslek hizmeti tamamlandığında doğacağı görüşüne yer verilmemiştir. (Mehaz Vergi Dünyası Dergisi Eylül 2007 sayısı)

Karar metni şöyledir:

"Karar: 1998 yılında gerçekleştirilen hizmetlerle ilgili olarak 1999 yılında tahsil ettiği ücretleri, en geç, hizmetin tamamladığı 31 Aralık 1998 tarihinde beyan etmesi gerektiğinden bahisle salınan cezalı katma değer vergisini, serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden ücretin kısmen veya tamamen tahsil edilmesiyle meydana geleceği gerekçesiyle kaldırılan vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir.

Uyuşmazlığın çözümü serbest meslek faaliyetinde, katma değer vergisi açısından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitine bağlı bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olay" başlıklı 19. maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi" başlıklı 10. maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi ve hizmetin yapılması ; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

1998 yılı işlemleri incelenen yükümlü nezdinde düzenlenen tutanakla, 46 mükellefe hizmet verdiği, 1998 yılında tahsil edilen ve 1998'de tahsil edilmeyip, 1999 yılına devreden ücretler olduğu belirtilmiş, bunları gösterir liste inceleme elemanına ibraz edilmiştir. 1998 yılından 1999 yılına katma değer vergisi dahil 6.454.455.000 lira alacak devrettiği tespit edilmiş, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde yer alan vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği yolundaki düzenleme uyarınca ilgili yılda verilen hizmetin en son 31.12.1998 tarihi itibarıyla gerçekleştiği kabul edilerek, tutanakla belirlenen tutardan katma değer vergisi tenzil edilerek Aralık 1998 dönemi katma değer vergisi matrahına dahil edilmiştir.

Katma değer vergisi açısın.....dan vergiyi doğuran olay malın veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zırai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır.

Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulmasına, oybirliği ile karar verildi."

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Serbest meslek erbabını on yıllardır sıkıntı altında tutan bu sorunu çözecek yasal değişikliğin bir an önce yapılmasını hala bekliyoruz.

Bu sıkıntı, Sayın Zekai ÖZCAN'ın Vergi Sorunları Dergisi'nin Kasım 2011 sayısında yayınlanan yazısında da dile getirilmiştir.

4.6. Taahhüt İşlerinde KDV'yi Doğuran Olay :

Taahhüt suretiyle bina, tesis, tesisat, yol, köprü, kanal, gemi inşaatı yahut bunların tamiri, tadili ve benzeri işlerin yapılması hizmet tanımına girmekte, bu işlerin yapılması için gerekli malzemenin müteahhit tarafından temin edilecek olması, işlemin hizmet niteliğinde oluşunu etkilememektedir. Başka bir anlatımla taahhüt kapsamında müteahhidin şantiyeye malzeme getirmesi, hatta bunu o taahhüt işinde kullanması mal teslimi sayılıp KDV hesaplanması söz konusu değildir.

Taahhüt işlerinde KDV nin doğuşuna ilişkin esaslar ve özellikler şöyle sıralanabilir.

- Müteahhidin işin başında veya devamı esnasında avans alması nedeniyle KDV hesaplanması söz konusu değildir. Yeter ki alınan avans karşılığında fatura verilmiş olmasın.
- İdare önceleri KDV Kanunu'nun 53 üncü maddesindeki açık hükme rağmen hakediş belgelerini, fatura benzeri belge saymış daha sonra 34 nolu Tebliğle, bunların fatura benzeri belge olmadığı bu belgelerin faturaya bağlanması gerektiği, işverenin KDV indirimini bu faturaya dayandırması icabettiği yolunda düzenleme yapmıştır. (KDV Uygulama Genel Tabliği'nin I/Ç-1 no.lu bölümünde bu düzenleme devam ettirilmiştir.
- Taahhüt işlerinde teamülen ve taraflar arasında serbestçe kararlaştırılan tarihler itibariyle müteahhit tarafından hakediş raporları düzenlenmektedir. Bu raporlarda müteahhit, hakedişin ilgili bulunduğu zaman diliminde yaptığı işleri, şantiyeye getirdiği veya sarfettiği malzemeleri, liste eder, her bir kalemin bedelini önceden kararlaştırılan fiyatlara göre hesaplayarak kaydeder, kesinti ve ilaveleri de belirtmek suretiyle hakediş tutarını hesaplar. Bu hakediş raporu işveren tarafından incelenir, gerekirse düzeltmeler yapılır ve onaylanır. Maliye İdaresinin anlayışına göre, KDV de hakediş raporunun onaylandığı anda doğar.
- Taahhüt işlerinde KDV doğuran olayın hakediş onayına bağlanması, özellikle işverenin kamu kuruluşları olduğu taahhüt işlerinde, hakediş onaylandığı halde finansman yetersizliği ve sair nedenlerle ödemenin geciktiği ahvalde, müteahhitleri çok güç duruma düşürmektedir.
- Danıştay ise taahhüt işlerinde KDV doğuran olayın istihkakın onayı değil, tahakkuk müzekkeresi ve verile emri düzenlenmesine bağlı olduğu görüşünü benimseyerek müteahhitleri bu büyük haksızlık ve sıkıntıdan kurtarmıştır. Danıştay'ın bu anlayışı sayesinde istihkak tahsilatı ile bu istihkaka ait KDV nin doğuşu aynı aya rastlayabilmektedir.

Danıştay'ın bu görüşüne örnek olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.06.1998 tarih ve E:1996/370 – K:1998/118 sayılı Kararını gösterebiliriz. Bu Kararın son paragraflarında şu açıklamalara yer verilmiştir :

"..... Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 39 uncu maddesinde geçici hakediş raporlarının hangi esaslara göre düzenleneceği belirlenmiş ve hazırlandıktan sonra müteahhit ile işveren idare tarafından imzalanan geçici hakediş raporunda tahakkuk işlemi yapılmaya kadar yetkili makamlar tarafından düzeltme yapılabileceği belirtilmiş, yapılan iş için ne kadar ödeme yapılacağı, dolayısıyla da teslim edilen mal veya hizmetin bedeli ancak ita amirince tahakkukun yapılması, verile emrinin düzenlenmesi ile belli olmaktadır.

Bu durumda hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra ita amirince tahakkukun yapıldığı tarihin, yapılan işin miktarının ortaya çıktığı ve idarece işin belli bir kısmının teslim alındığı, aynı zamanda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olduğunun kabulü gerekmektedir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Olayda da hakediş raporları Ocak ayında onaylandığı halde tahakkuk müzekkeresi ile verile emirleri Şubat ayında düzenlenmiş olduğundan katma değer vergisinin Şubat döneminde beyan edilerek ödenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Taahhüt işi bedelinin döviz olarak belirlenmiş olması ve istihkak tutarlarının ödenmesindeki gecikme nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV karşısındaki durumu 1 inci maddeye ilişkin 6.6. no.lu bölümde açıklanmıştır.

4.7. Finansman Hizmetlerinde KDV'yi Doğuran Olay :

Bir kimsenin borç para vermesi veya belli bir zamanda alması gereken parayı o zamanda almaması şeklinde tezahür eden işlemler nedeniyle borç verenin veya satıcının talep ettiği vade farkı, faiz gibi bedeller, ticarî, sınaî ziraî faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde edildiğinde KDV'ye tabi tutulmaktadır. (Finansman hizmetlerinin kapsam bakımından KDV karşısındaki durumu, 1 inci madde ile ilgili 6.3. nolu bölümde açıklanmıştır.)

Finansman temini şeklindeki hizmetlerin bedeli uygulamada faiz, vade farkı, factoring işlemlerinde factoring komisyonu hatta kamu iktisadi teşebbüslerine olan mal ve hizmet bedellerinin geç ödenmesinde gecikme zammı olarak isimlendirilmektedir. Finansman hizmetinin bedeli, banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına giriyorsa KDV istisnası uygulanmakta (Md.17/4-e) ve bu bedeller üzerinden KDV yerine BSMV alınmaktadır.

Finansman temini şeklindeki hizmetlerde KDV doğuran olayın ne olduğu konusunda, Kanun ve Tebliğlerde özel bir düzenleme bulunmadığı gibi bu konudaki idarî görüşler yahut yargı kararları da azdır.

Uygulamadaki durum şöyledir:

- Finansman hizmeti, KDV mükellefinin üçüncü kişilere borç para vermesi, yahut onlar adına ödemede bulunması şeklinde tezahür etmişse, karşı tarafa para kullanılması şeklindeki bu işlemde KDV yi doğuran olay, parayı kullandıranın faiz faturası kesmesine bağlı olarak tezahür etmektedir. Fatura kesilmesinin ise tamamıyla gayrimuayyen zamanlarda yapıldığı, bazı mükelleflerin fatura kesimi bakımından yıl sonunu geçirmemeye özen gösterdikleri müşahade edilmektedir.
- Satılan malın yahut yapılan hizmetin bedeli faizi de ihtiva edecek şekilde belirlenmişse yani vadeli fiyat üzerinden fatura kesilmişse, faiz mal bedeli içine girip gözden kaybolmakta, ve faiz, malın tabi olduğu oran üzerinden vergilenmektedir. Aynı satışta faturayı peşin fiyat üzerinden kesip vade farkını sonradan fatura etmek bize göre mümkün olup bizim anlayışımıza göre, hem vade farkının KDV si asıl işlem KDV'sinden oran itibariyle farklı olabilecek, hem de bu kısma ait KDV ileride vade farkı faturası kesilmesine veya vade farkının tahsiline bağlı olarak doğacaktır. (Bakanlık, satış anında peşinin belli olan vade farklarının, mal veya hizmet bedeli ile aynı anda ve aynı oranda KDV lenmesini istemektedir.)
- Bütün bu uygulamalarda, KDV doğuşu açısından tenkidi mucip bir durum çoğu hallerde ortaya çıkmayacaktır. Çünkü finansman hizmetlerinde KDV doğuşunu düzenleyen özel bir hüküm bulunmaması yanında, genel planda KDV doğuşunun hizmetin tamamlanmasına bağlanmış olması, finansman hizmetlerinde de hizmetin tamamlandığı tarihin, hatta bazan böyle bir hizmetin mevcudiyetinin tesbit edilememesi karşısında ortaya çıkan netice, finansman hizmetlerine ilişkin KDV nin mükelleflerin serbest iradelerine ve birbirleri ile olan ilişkilerine bağlı şekilde doğduğudur.
- Fiilî durum böyle olmakla beraber bazı hallerde finansman hizmetine ilişkin KDV nin geciktirildiği tarzında bir tenkitle karşılaşılabilmektedir. Mesela yıl sonlarında o yıla ait olarak hak edilen faiz karşılık ayrılmak suretiyle hasılat kaydedildiği (ve parayı kullanan tarafından da gider yazıldığı) halde bu faizin faturaya bağlanmaması, cezalı KDV tarhiyatına yol açabilir. Yahut tüm müşterilerine vade farkı faturası kesmekte olan bir firma, aynı malı, aynı fiyatla almış olan müşterilerinden birine, uzun süre vade farkı faturası kesmemişse ve bunun makul bir izahı yoksa, KDV nin zamanında doğurtulmadığı gerekçesiyle tarhiyat yapılabilir. Borç alınan para

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

geri verildiğinde bu borçlanmaya ilişkin faiz faturasının daha sonraki aylarda kesilmesi tenkide maruz kalabilir.

- Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 31.3.1995 tarih ve E.1994/117, K.1995/92 sayılı Kararında, şu cümleler yer almaktadır.

"Olayda, imal edilen emtianın peşin satış fiyatı üzerinden fatura edildiği ancak bedelin nakden ödenmediği hallerde, ödemenin geciktiği süre için aylık vade farkı faturaları düzenlediği, Ocak 1986 ve müteakip aylarda yapılan ve satışlardan kaynaklanan ve bu aylara ait vade farklarına ilişkin aylık faturaların, ait oldukları aylar yerine Temmuz 1986'dan itibaren düzenlendiği ve vade farklarının, faturanın düzenlendiği dönemin beyannamesine dahil edilerek vergilendirildiği anlaşılmaktadır. Ancak, vade farklarının ait oldukları aylarda alacak olarak doğdukları, bu nedenle de bu aylarda elde edildiklerinin kabulü zorunlu olduğundan, bu gelirlerin daha sonraki dönemlerde beyan edilerek vergilendirilmesi, verginin geç tahakkukuna neden olmuştur.

Temyiz incelemesine konu kararda yükümlü şirketin vade farkı uygulamasına 12.6.1986 Tarihinde karar verdiği, bu nedenle de, bu tarihten önce vade farkı hesaplanmasının söz konusu olamayacağı belirtilmiş ise de, vade farkları fiilen Ocak 1986'dan başlayan dönemler için hesaplandığından, bu kararın vergilendirme dönemini etkilemesi mümkün değildir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergini geç tahakkuk ettirilmesinin vergi ziyayına yol açacağı kurala bağlandığı ve bu gecikmenin haklı sebeplerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı üzerinde durulmadığından, senet sayısının fazlalığı ve vade farkları hesaplanmasında bilgisayar kullanımına başlanması gibi sebepler verginin geç tahakkuk ettirilmesine haklılık kazandırmayacaktır."

Karardaki bu yaklaşıma katılmıyoruz. Çünkü ticarî hayatta vade farkı uygulaması hassas bir konudur. Çoğu mükellef müşterisini kaybetme korkusuyla ödemedeki gecikmeye bir süre tahammül eder. Vade farkı uygulanıp uygulanmayacağı, hangi oranda ve hangi tarihten itibaren vade farkı hesaplanacağı çoğu hallerde ticarî icaplara göre sonradan kesinlik kazanabilen konulardır. Ayrıca vade farkları, hesabı güç ve ihmale uğraması mümkün nitelik arzeder. Alacaklı taraf, fatura kesmeksizin vade farkını talep edemeyeceğine göre, bu farklara ilişkin KDV nin fatura kesimine (tahakkuka) bağlı olarak doğduğunun kabulü isabetli olacaktır. Aksi anlayışla hareket edildiğinde, vade farkı uygulayan firmaların hemen hepsi KDV kaçakçısı durumuna düşürülmüş olur. Ancak bedel ve vade farkı tahsil edilmişse ve vade farkına vücut veren süre de geçmişse, KDV hesaplamasının daha fazla geciktirilmiş olmasında izah güçlüğü yaşanabilir.

4.8. Otelcilik Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay :

Bize göre otelcilik hizmetlerinde hizmet, müşterinin otele yerleşmesiyle başlar, otelde kalınan süre boyunca devam eder ve müşterinin oteli terk etmesi ile sona erer. Bu süre boyunca verilen tüm hizmetler (yatak, yemek, içki, eğlence, ütüleme, minibar, gazete ve diğer hizmetler) bir bütün teşkil eder. KDV yi doğuran olay hizmetin tamamlanması olduğuna göre otelcilik hizmetinin KDV si de, müşterinin oteli terk ettiği gün itibarıyla doğar.

Mesela müşteri otele 28 Ekimde yerleşmiş ve sürekli olarak 9 gün kaldıktan sonra 6 Kasım günü oteli terk etmişse 9 gün süren bu hizmet bir bütündür ve hizmet bedelinin tamamına ilişkin KDV, 6 Kasım itibarıyla doğar. Nitekim uygulamada çoğu oteller müşterinin terk tarihine göre fatura düzenlemekte ve KDV hesaplarını bu esasa göre yapmaktadırlar. (Bu uygulamanın doğru olduğu yönünde mukteza vardır.)

Oteldeki her gecemenin, her yemeğin her içeceğin ayrı birer hizmet olduğu görüşüne katılmıyoruz.

Buna mukabil oteli işletenin, müşteri kalmaya devam ediyor olsa dahî herhangi bir güne kadarki hesabı çıkarıp faturaya bağlanmasına engel bulunmadığı gibi KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde buna açıkça izin verilmektedir. Keza otel işletmesinin, otelde kalanların faydalandıkları muhtelif hizmetlerde, hizmeti belgeleyen evraka müşterinin imzasını almak suretiyle birikime tabî tutup, kısa süre için otele uğrayanlara veya derhal ödeme yapmak isteyen otel müşterilerine fatura yahut perakende satış fişi vermeleri de doğaldır.

Yukarıdaki 2.3. no.lu bölümde belirttiğimiz gibi gelecekte verilecek otel veya tatil köyü hizmetleri için avans makbuzu ile avans alınsa, hatta bu avans, rezervasyona konu hizmet bedelinin KDV dahil bedelinin tümü dahi olsa, erken faturalama yapılmadığı sürece, KDV doğuşu avans alınışına bağlı olarak değil, hizmetin tekemmülüne bağlı olarak tezahür etmesi gerekir. Bu konuda yukarıdaki 2.3. no.lu bölümde geniş açıklama yapılmıştır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Yukarıdaki görüşlerimize paralellik gösteren İstanbul Defterdarlığının 30.10.2001 tarih ve 5182 sayılı Muktezasında, ".....*Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesi gereğince konaklama hizmetinde vergiyi doğuran olay müşterinin oteli terk tarihinde meydana geldiğinden konaklama hizmet bedelinin tamamı terk tarihinin ilgili olduğu dönemde katma değer vergisine tabi tutulacak ve ilgili dönem KDV beyannamesinde beyan edilecektir.*"

4.9. Sağlık Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay :

Sağlık hizmetlerinde KDV doğuran olay, sağlık hizmeti bir serbest meslek erbabı (doktor) tarafından veriliyorsa yukarıdaki 4.5. nolu bölümde izah edildiği gibidir. Şayet sağlık hizmeti bir ticaret erbabı (mesela bir A.Ş. veya bir vakfın iktisadi işletmesi) tarafından veriliyorsa, (hastane hizmeti niteliğinde ise), 4.8. nolu bölümdeki açıklamalarımız geçerli olmalıdır.

4.10. Nakliye İşlerinde KDV Doğuran Olay :

Yolcu taşıma işlerinde genellikle yolcu bileti (fatura benzeri belge) taşıma işlemi başlamadan önce düzenlendiği için biletin tanzimi olayına bağlı olarak KDV doğmaktadır.

Yük taşımacılığında ise KDV yi doğuran olay taşıma işleminin tamamlanmasıdır. Taşımaya konu yükün bir araçla taşınamayacak kadar çok olması veya sair nedenlerle taşıma birden çok araçla ve/veya birden çok sefer yapılmak suretiyle gerçekleşmişse, yükün tümüne ait KDV, son seferin tamamlandığı tarihte doğar. Tabiatıyla bu tarihten önce fatura düzenlenmişse KDV fatura tanzimine bağlı olarak doğacaktır.

Nakliye hizmetinin süreklilik göstermesi halinde mesela bir fabrikanın işçilerinin hergün işyerine götürülüp getirilmesinde KDV doğuran olayın tesbitinde tarafların nakliye bedelini hangi esasta tesbit ettikleri, nakliye bedelinin ne zaman ödendiği belirleyici faktör olarak rol oynayabilir. Sürekli taşıma işlerinde nakliye bedellerinin aylık olarak faturaya bağlanması halinde sorun çıkmayacağı, böyle bir işlemde asgari 7 günlük periyotlarla fatura kesilmesi mecburiyeti bulunmadığı görüşündeyiz. KDV hesaplamasının bir aydan uzun süreler için veya düzensiz periyotlarla yapılması az veya çok bir tenkit riski taşımaktadır.

Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen 31.5.2000 tarih ve 26122 sayılı Muktezada şöyle denilmektedir :

"... taşımacılık hizmetinin başlaması ile hizmet verilmeye başlanacağından, her bir vergilendirme döneminde yapılan bu hizmetler için katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir. Dönemler itibarıyla hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, taşımacılık için belirlenen toplam bedelin, vergilendirme dönemi sayısına bölünmek suretiyle, hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

Bu suretle hesaplanan bedellerin tahsil edilip edilmemesinin, katma değer vergisi beyanını engellemeyeceği açıktır."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi birden fazla ay boyunca süren hizmetlerde, bu hizmet kendi içinde bir bütünlük arz ediyor olsa dahi, hizmeti cereyan ettiği aylara bölmek suretiyle, hizmetin cereyan ettiği her ay için ayrı ayrı KDV doğurtma eğilimindedir. Bu eğilim yukarıdaki 4.4 no.lu bölümde açıkladığımız eğitim hizmetlerinde de görülmekte olup, bize göre belli bir bütünlük arz eden ve bu bütünlüğün kısımlara ayrılmasının mutad olmadığı ve tarafların böyle bir bölümlendirmeye gitmediği hallerde, yasaya aykırı düşmektedir.

4.11. Ciro Primlerinde KDV Doğuran Olay :

Ciro primlerinin, kapsam bakımından KDV karşısındaki durumu 1 inci madde ile ilgili 6.7. no.lu bölümde açıklanmıştır.

Her ne kadar Maliye İdaresi eskiden ciro birimlerine hizmet bedeli gözüyle bakmakta iken, 19.01.2012'den itibaren (116 no.lu Tebliğle) fiyat farkı gözüyle bakmaya başlamış ise de ;

- Bu primlerde KDV nin, primin ilgili olduğu dönemin son ayı itibarıyla hesaplanması KDV nin geciktirildiği tarzındaki bir iddiaya maruz kalmamak bakımından tercihe şayandır. Fakat

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

genellikle ciro primlerinin yıl sonu tarihi itibarıyla hesaplandığı, hesaplamanın vakit alıcı olabildiği, ciro primlerinin yıl sonu tarihi itibarıyla faturaya bağlanmasının ne derece güç olduğunu izaha gerek yoktur. Bu konudaki gerek fatura kesimi, gerek KDV doğuşu açısından vaki olan makul gecikmelerin anlayışla karşılanması gerektiği ve bu primlerin ilgili olduğu yılın hasılatına veya giderlerine dahil edilmesinde V.U.K.nun 283, 278 ve 288. maddelerine göre uygulama yapılmasının (karşılık ayrılmasının) isabetli olacağı kanatindeyiz.

- Ancak ciro primi faturalanmasında meydana gelecek gecikmelerin tenkit riskleri doğurabileceği unutulmamalıdır. Örnek vermek gerekirse, belli bir takvim yılı boyunca yaptığı alımların bedeli önceden belirlenen bir meblağı aştığı takdirde, alıcıya ciro primi verileceğinin kararlaştırıldığı bir durumda Aralık ayı kapanmakla, alıcının ciro primine hak kazanıp kazanmadığı, kazanmış ise bunun miktarı belli olmaktadır. Dolayısıyla ciro primi faturasının Aralık tarihli olarak kesilmesine engel bir durum yoktur. Bu örneğimizde ciro prim faturası izleyen yılın Ocak ve devamındaki ayların tarihini taşıyacak şekilde düzenlenmesi, hem ciro primi ödeyen hem de bu prime hak kazananı tenkitlere maruz bırakabilecek niteliktedir.

4.12. İthalat Komisyonlarında KDV Doğuran Olay :

11 inci madde ile ilgili bölümde açıklandığı üzere, ithal mallarına Türkiye'de müşteri bulma hizmeti önceleri hizmet ihracı olarak kabul edilmekteydi. Daha sonra bu hizmetlerin KDV'den istisna edilemeyeceği görüşü benimsendi. (Bu konuda 11 inci maddeye ilişkin 4.2.1. no.lu bölüme bakınız.)

İthalat komisyonlarında komisyona hak kazanılması, genellikle Türkiye'ye mal gönderen firmanın bu malın bedelini tamamıyla tahsil etmesi şartına bağlanmaktadır. Komisyoncunun ödeme olayının ne zaman gerçekleştiğini izlemesi istenemez. Üstelik mal bedeli tamamen ödenmiş olsa bile, komisyonu ödeyecek olacak firmanın bu komisyonu tahakkuk ettirmesi ve havale etmesi vakit alabilmekte, para gelmediği sürece komisyoncu, komisyona hak kazandığını tespit edememektedir. Esasen vergiyi doğuran olay, mal bedelinin malı gönderen firma tarafından tahsil edilmesi (yani komisyona hak kazanılması) ise de, yukarıda açıklanan nedenlerle (mücbir sebeplerle) KDV doğuşunun tahsilata bağlı olarak gerçekleşeceğinin kabulü gerekir.

4.13. Tatil Köylerinde Harcama Kartı Üzerine Kredi Yüklenecek Hizmet Verilmesinde KDV Doğuran Olay :

Bir muktezada, tatil köyleri ve benzeri yerlerde müşterilerden boncuk karşılığı para alınması, o yerdeki hizmetlerden de bu boncuklar verilmek suretiyle faydalanılması uygulamasında, müşteriye boncuk verilmesi aşamasında KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Kanaatimizce bu mukteza hatalıdır. Çünkü boncuk karşılığı alınan para avans mahiyetinde olup, ticari faaliyetlerde avans alınması kaide olarak KDV doğuran işlem değildir. Bize göre bu uygulamayı yapan işletmeci isterse boncuk satışında, isterse boncuk karşılığında hizmet yapıldığında, hatta isterse bu hizmetleri not etmek suretiyle müşterinin o yerden ayrılması aşamasında KDV hesaplayabilmelidir (Yukarıdaki 4.8. no.lu bölüme bakınız).

Günümüzde boncuk yerine kredi kartı benzeri kartların kullanıldığı görülmekte olup, yukarıda görüşlerimiz bu kartlara kredi yüklenmesi için alınan paralar açısından da geçerlidir.

4.14. Haberleşme Hizmetinde KDV Doğuran Olay :

PTT Genel Müdürlüğüne verilen bir muktezada bu kuruluşun abonelerine verdiği haberleşme hizmetinde KDV nin haberleşme hizmetine ait bedellerin tahakkuk ettirildiği ay itibarıyla doğacağı belirtilmiştir. Bu görüşün oluşumunda, 10 uncu maddenin (g) fıkrası hükmündeki mantalitenin dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Fakat unutulmamalıdır ki Maliye İdaresi, kamu kurumlarına karşı gösterdiği bu anlayışı özel sektörde faaliyet gösteren firmalara karşı gösteremeyebilir.

Uygulamada en çok görülen haberleşme hizmeti, sabit yahut mobil telefon ve internet abonelikleri olup bunlar aylık bazda veya ön ödemede faturaya bağlanmak suretiyle KDV hesaplanmaktadır.

Konumuzun dışında olmakla beraber **posta dağıtım hizmetlerinin hala PTT tekelinde tutulmasının çok hatalı olduğu** ve bunu öngören fosilleşmiş Kanun hükmünün (02.03.1950 tarihinde

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

kabul edilen 5584 sayılı Kanunun 2'nci maddesinin) bir an önce yürürlükten kaldırılması gerektiği görüşünde olduğumuzu belirtmek isteriz.

4.15. Fason İşlerde KDV Doğuran Olay :

Muhtelif malların fason suretiyle işlenmesi hizmetinde KDV doğuran olay hizmetin tamamlanmasıdır. Ancak uygulamada, KDV hesaplamasının, işleme tabi tutulmuş malın, mal sahibine verilmesine bağlı olarak yapıldığı görülmekte olup bu tatbikatın pratik açıdan makul ve kabule şayan olduğunu düşünüyoruz. Hatta 10 uncu maddenin (c) bendi hükmüne göre her sevkiyatta değil müstakil bir parti veya kısım oluşturan fason hizmetine konu mallar, birden fazla araçla mal sahibine sevki halinde, o partiye ait KDV'nin tümü topluca KDV hesaplamasına konu edilebilir ve faturaya bağlanabilir. Malın fason olarak işlenmesinde ihtiyaç duyulan bazı yardımcı malzemelerin fasoncu tarafından temini halinde, bu malzemelerin işi yaptırana teslim edildiği varsayılmaz ve malzeme sarfına paralel şekilde KDV hesaplanması istenemez. Çünkü bu malzemeler, (müstakil mal teslimi değil) fason hizmetinin maliyetine dahil unsurlardır.

Malın işlenmek üzere fasoncuya sevkinde ve işlenmiş malın mal sahibine gönderilmesinde taşımayı yapan veya yaptıran taraf, sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Bu irsaliyelerde malın işlenmek üzere yahut işlenmiş malın geri getirilmesi nedeniyle sevk olduğu ve yapılacak olan veya yapılan işçiliğin mahiyeti (dikiş, boyama, öğütme, ayıklama gibi) belirtilmelidir. Malın tamir, bakım parça değişimi gibi nedenlerle sevk edilmesi halinde de sevk irsaliyesi düzenleme mecburiyeti vardır (173 nolu V.U.K. Genel Tebliği).

Fason işlerde normal olarak fasoncu tarafından fason hizmeti faturası kesilir. Ancak işlenecek olan malın fasoncuya fatura edilmesi ve fasoncunun da işlenmiş malı mal sahibine fatura etmesi şeklindeki uygulamaya mani bir durum yoktur.

Bu takdirde;

- Fason hizmeti değil mal-alım satımı söz konusudur.
- Malı işleyen ise fasoncu değil, işlenmiş malın imalatçısı sayılır. (11. maddenin c bendi ile ilgili bölüme bakınız).

Tekstil ve konfeksiyon alanındaki fason işlerde KDV sorumluluğu konusunda 9 uncu maddedeki Açıklamalarımıza, oran konusunda 28 inci maddeye (KDV Uygulama Tebliği'nin III/B-2.6. no.lu bölümüne) bakınız.

4.16. Lokanta Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olay :

Lokantalarda, büfelerde, barlarda ve benzeri yerlerde, müşterilere yiyecek ve içecek servisi yapılması, bu müşterilere mal teslimi değil hizmet ifası kabul edilir. Hizmet, müşteriye sunum ile tekemmül eder ve KDV doğar. Yemeğin komi tarafından müşterinin evine veya işyerine gönderilmesi de bir hizmet türüdür. (Mal teslimi değildir) Dolayısıyla yemek fabrikalarının veya catering firmalarının müşterilerinin işyerine yemek göndermesi de hizmet niteliğinde olup bu hizmetin sürekli şekilde yapılması halinde, diğer hizmetlerde olduğu gibi aylık periyotlarla fatura düzenlenebilir.

Yemek servisi veren muhtelif işyerleri ile anlaşarak, bu yerlerde para yerine geçen veya kartları müşterilerine pazarlayan firmalar sattıkları fiş veya karta yükledikleri kredi karşılığında fatura düzenledikleri için, henüz hizmet ifa edilmemiş olmasına rağmen fatura düzenlenmesine bağlı olarak KDV doğmakta ve bu KDV'ler faturaya dayanılarak indirilebilmektedir.

Uçaklara ve gemilere kumanya verilmesi işlemi ise uygulamada mal teslimi olarak kabul edilmektedir.

4.17. Hediye Çeki Uygulamasında KDV Doğuşu :

Belli bir firmanın mallarının alımında para yerine geçmek üzere düzenlenmiş olan belgelere hediye çeki denilmektedir. Bu belgelerin verilmesi, karşılığında para alınması prensip olarak KDV doğurucu

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

bir işlem değildir. Çünkü hediye çeki bir mal olmayıp para yerine geçen bir vesikadır. KDV bu hediye çeki kullanılarak mal veya hizmet satın alındığında doğacaktır. Hediye çeki uygulamalarına ilişkin olarak 1'inci maddedeki 6.52. no.lu bölüme bakınız.

4.18. Peysaj ve Çevre Düzenlemesi İşlerinde KDV Doğuran Olay :

Bilindiği gibi peysaj belli bir açık alanın düzeltilmesi, şekillendirilmesi, toprak takviyesi, gübreleme, bitkilendirme, sulama sistemi kurulması, iç yolların yapımı, bordürleme, doğal taş uygulamaları gibi işlerden oluşmaktadır.

Bu işlerin KDV doğuşu açısından durumunu değerlendirebilmek için, öncelikle bunun taahhüt işi olup olmadığına bakılması gerekir.

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 13.2.2001 tarih ve 23006 sayılı Muktezada, peysaj ve çevre düzenleme işlerinin taahhüt işi olmadığı belirtilmiş buna bağlı olarak peysaj alanına getirilen fidan, toprak, gübre, taş, torf gibi malzemelerin mal teslimatı olduğu ve teslim günü itibariyle KDV sinin doğduğu belirtilmiştir. İşlemin hizmet kısmı hakkında ise, normal olarak işin bitmesine bağlı şekilde KDV nin doğduğu, iş kısımlara ayrılmışsa, her bir kısmın bitimine bağlı olarak KDV nin doğacağı, erken faturalama halinde, KDV nin de fatura kesimine bağlı olarak doğacağı belirtilmiştir.

Biz ise peysaj işinin taahhüt işi olduğu görüşündeyiz.

4.19. Oto Satışlarında KDV Doğuran Olay :

Bilindiği üzere oto satışları şekil şartına bağlı olup, satış işlemleri noterde yapılacak satış sözleşmesi ile hüküm ifade eder. Ancak vergilendirmede şekilden ziyade fiili duruma itibar edilir. Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 21.5.1999 tarih ve 2376 sayılı Muktezada, otunun noterde satışı yapılmaksızın teslim edilmesi halinde, KDV nin teslimine bağlı olarak doğacağı belirtilmiştir. Buna mukabil otunun noterde satılması halinde, teslimat daha sonra yapılırsa bile, KDV noterdeki sözleşme günü itibariyle doğar.

4.20. Franchise Gelirine Ait KDV'nin Ne Zaman Doğacağı :

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.07.2011 tarih ve 568 sayılı özalgede, aylık net satış hasılatının %8'i olarak hesaplanan franchise bedellerinin aylık periyotla beyan edileceği belirtilmiştir.

4.21. Diğer Hizmetlerde KDV Doğuran Olay :

KDV Kanunu'nun 4 üncü maddesindeki tanıma göre hizmet niteliği arzeden ve yukarıda bahsi geçmeyen işlemlerde de gerek KDV doğuşu ile ilgili genel esaslar gerekse yukarıda verdiğimiz örnekler dikkate alınmak suretiyle, işlemin özelliğine uygun zamanda KDV hesaplaması yapılmalıdır.

5. AMORTİSMANA TABİ MALLARIN İŞLETMEDE KULLANILMAK ÜZERE İMAL VEYA İNŞAASI HALİNDE KDV DOĞUŞU, 1.1.1999 TARİHİNDEN İTİBAREN ORTADAN KALKMIŞTIR :

Bilindiği üzere eskiden yatırım teşvik belgesi kapsamında olmayan A.T.İ.K. lerin KDV si üç taksitte indirilmekte (Md. 31) işletme bünyesinde imal veya inşa olunan A.T.İ.K. lerde de üç taksitte KDV indirimi sağlayabilmek için 3/d maddesi uyarınca KDV hesaplatılmaktaydı. Bu KDV nin doğuş zamanı ise 10 uncu maddenin (f) bendinde "*amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktifte alınması veya kullanılmaya başlanması*" şeklinde idi.

31 inci maddenin 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmasına paralel olarak, 10 uncu maddenin (f) bendi de yürürlükten kalkmıştır. Başka bir anlatımla 1.1.1999 dan itibaren aktifte alınan veya kullanılmaya başlanılan işletmede imal veya inşa edilmiş A.T.İ.K lerin maliyeti üzerinden KDV hesaplanıp bu KDV nin üç taksitte indirilmesi gerekmeyecektir. A.T.İ.K. KDV'lerinin üç taksitte indirilmesi, son derece birçok açıdan hatalı bir uygulama idi. Bu kitabın ilk üç baskısında

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

ve muhtelif makalelerimizle bu görüşümüzü dile getirdik. Bu hatalı hükmün yürürlükten kalkmasına bir nebze katkımız olmuş ise, bundan memnuniyet duyuyoruz.

6. İTHALATTA KDV DOĞURAN OLAY :

10 uncu maddenin (1) bendine, göre ithalatta KDV doğuran olay;

- Gümrük vergisine tabi malların ithalinde, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması,
- Gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili olarak belirtilmiştir. (4369 sayılı Kanun'dan önce KDV doğuran olay fiili ithalin yapılması idi.)

6.1. Gümrük Vergisine Tabi Malların İthalinde KDV Doğuran Olay :

Söz konusu malların ithalinde KDV, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı gün itibarıyla doğmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti normal hallerde gümrük beyannamesinin Gümrük İdaresince tescili ile başlamaktadır. Ancak uygulamada KDV yi içeren gümrük makbuzunun düzenlenmesine bağlı olarak KDV doğuşu gerçekleşmektedir. Malın kaçak olarak yurda sokulması, muafiyet şartlarının ihlali gibi özel hallerde gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti muhtelif olayların vukuuna başlanmış olup KDV de bu olayların vukua geldiği tarihte doğmuş sayılır.

6.2. Gümrük Vergisine Tabi Olmayan Malların İthalinde KDV Doğuran Olay :

Bu malların ithalinde KDV doğuran olay gümrük beyannamesinin tescil tarihi itibarıyla doğmaktadır.

4369 sayılı Kanun'un 81/E-3 maddesi ile değişmeden önceki hükme göre KDV, fiili ithal tarihinden doğmakta ve fiili ithale kadar KDV matrahının belirlenmemesi şeklindeki mahzuru taşımaktaydı.

Konu hakkında detaylı bilgi için, Gümrükler Genel Müdür Yardımcısı Sayın Cahit YERCİ'nin, Vergi Dünyası dergisinin Ağustos 2003 sayısında yayımlanan yazısına bakınız.

6.3. Hizmet İthalinde KDV yi Doğuran Olay :

KDV Kanunu'nun 1 inci maddesinin 2 no.lu bendinde "*hizmet ithalatı*" KDV kapsamına giren işlemler arasında sayılmıştır.

Hizmet ithalatına ait KDV nin, ithalatı yapan tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesiyle) beyan edilerek ödeneceği 9 uncu madde ile düzenlenmiş, fakat 10 uncu maddede hizmet ithaline ilişkin KDV nin ne zaman doğacağı hükme bağlanmamıştır.

Sayın Cahit YERCİ, "*İthalatta KDV*" isimli kitabında (Sahife 25) şu açıklamalarda bulunmuştur :

"B-HİZMET İTHALATINDA

Hizmet ithalatında, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması da, gümrük beyannamesinin tescili de söz konusu değildir. Bu nedenle, KDVK'nın 10. maddesinin (1) bendinde yer alan hüküm, hizmet ithalatını da kapsayan bir hüküm olarak görme olanağı bulunmamaktadır.

KDVK'nın 10. maddesinin (1) bendi ithalatta vergiyi doğuran olayla ilgili olarak anılan kanunda yer alan tek hükümdür. Dolayısıyla, hizmet ithalatında vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana gelmiş sayılacağı konusunda, KDVK'da hiçbir belirleme yer almadığı ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde de hizmet ithalatında vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geleceği konusunda bir açıklama bulunmamaktadır."

Her ne kadar 10/1 inci maddeye göre hizmetlerde KDV doğuran olay, "*hizmetin yapılması*" olarak belirlenmiş ise de bu hüküm hem subjektif nitelik taşımakta, hem de çoğu zaman hizmet ithalinde KDV nin ne zaman doğacağı sorusuna cevap vermemektedir.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

9 uncu maddeye ilişkin 3.3.1. ve 3.4. no.lu bölümlerde belirttiğimiz gibi, bizim görüşümüz, hizmet ithallerinde KDV nin, bu hizmete ilişkin faturanın (veya hizmeti yapan yurt dışı firma tarafında ilgili ülke mevzuatına göre düzenlenmiş olan hizmete ilişkin belgenin) hizmeti yaptıran tarafından tebellüğ edildiği veya kayda alındığı tarihte doğduğunun kabul edilmiş gerektiği yolundadır. Zaten tatbikat da bu yönde cereyan etmektedir.

7. YABANCI FİRMALAR TARAFINDAN YAPILAN YURT DIŞI TAŞIMACILIKTA KDV DOĞURAN OLAY :

KDV Kanunu'nun 10/j maddesinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi, söz konusu nakliye hizmetleri bakımından KDV doğuran olay olarak belirlenmiş ise de;

- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede tamamlanan,
- Yabancı ülkede başlayıp, Türkiye'de sona eren,
- Yabancı ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yine yabancı bir ülkede biten (transit), taşıma işlemlerinde, taşımanın dış parkura isabet eden kısmı KDV kapsamına girmediğinden (yahut istisna olduğundan) ve iç parkura isabet eden kısmı da istisna kapsamına alındığından, bu hükmün KDV doğuşu açısından fazlaca bir ehemmiyeti yoktur. (İstisna dolayısıyla, taşımayı yaptıran yerli firmanın, yahut bir başkasının bu taşıma ile ilgili olarak 2 nolu KDV beyannamesi vermesi söz konusu değildir.)

8. KDV'nin ERKEN VEYA GECİKMELİ OLARAK BEYAN EDİLMESİ :

KDV nin doğduğu aydan önceki aylarda beyana konu edilmesi ender görülen bir durumdur. Ancak ihraç teslimlerinde teslim anının, malın gümrük hattından geçtiği (Türkiye gümrük bölgelerinden çıktığı) tarih olarak belirlenmesi, buna mukabil bazı mükelleflerin gümrük beyannamesinin açıldığı veya yüklemenin bittiği tarihe göre (vaktinden önce) bu ihracatlarını beyannamelerine dahil etmeleri ve KDV iadesi istemeleri, KDV iade talebinin erken oluşu dolayısıyla sorun çıkarabilmektedir.

KDV herhangi bir nedenle doğduğu halde, bu KDV'nin beyannameye gecikmeli olarak intikal ettirilmesi ise sıklıkla rastlanan bir olaydır. Bunun en çok görülen şekli de, ay sonlarına rastlayan teslimlerin faturasının bir sonraki ayın tarihini taşıması ve KDV beyanı da fatura tarihlerine göre hazırlandığı için KDV'nin bir ay gecikmeli olarak beyan edilmesidir. KDV'nin geç beyanında mükellefin kasdı olmasa dahi cezalı KDV tarhiyatı ve gecikme faizi talebi ile karşılaşılabilir.

9. SÖZLEŞME DAMGA VERGİSİ MATRAHINA KDV'nin DAHİL OLMADIĞI :

Konumuzun dışında olmakla beraber, KDV doğuş zamanı ile ilgisi bulunan bu konuyu da burada irdelemekte yarar görüyoruz.

Danıştay 9 uncu Dairesi, 27.01.1993 tarih ve E. 1992/2692 K. 1993/273 sayılı kararında, KDV nin sözleşmenin imzalanmasıyla değil, sözleşmede yazılı malın teslimine veya hizmetin ifasına bağlı olarak doğacağı gerekçesiyle, sözleşmeye ilişkin damga vergisi matrahına, KDV nin dahil edilemeyeceği görüşünü benimsemiştir.

Gerçekten sözleşme ile imza altına alınan şey, bu sözleşmede yazılı belli paradır yani bedeldir. KDV ise bedele (hasılat) dahil olamayan ve vezne görevi gereği vergi dairesine yatırılacak olan bir unsurdur. Üstelik sözleşme damga vergisinin nisbit esasda alınabilmesi için, paranın BELLİ olması gerekir. Halbuki sözleşme imza anında henüz KDV doğmamış ve belli olmamıştır. Bu KDV ileride doğacaktır ve doğup doğmayacağı veya hangi yüzde üzerinden doğacağı henüz belli değildir.

Danıştay 9 uncu Dairesi, bir başka kararında da, istikhakdan kesinti yoluyla alınan damga vergisinin KDV ye isabet eden bölümünün iadesi gerektiğini belirtmiştir. (11.4.1990 tarih ve E. 1989/4990, K. 1990/1462 sayılı karar)

Bakanlık, yargı kararlarını dikkate alarak, sözleşmelerdeki KDV tutarının, damga vergisi matrahına dahil olmadığını 30 no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile kabul etmiş bulunmaktadır.

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

10. BEDELİ DÖVİZ OLARAK BELİRLENMİŞ MAL VE HİZMETLERE İLİŞKİN İADE VEYA DÜZELTME İŞLEMLERİ:

Bu konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş bulunan 26.12.2011 tarih ve 2326 sayılı özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir.

“ İlgide kayıtlı dilekçenizde döviz karşılığı alınan malların iadesine yönelik düzenlenecek faturada hangi tarihli döviz kurunun dikkate alınacağına ilişkin Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

KDV Kanununun 26 ncı maddesinde bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, 35 inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltereği, şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, Şirketinizce döviz ödemeli olarak ocak ayında alınan malların şubat ayında iade edilmesinin yönelik DÜZELTME İŞLEMLERİNİN, Kanunun yukarıda işaret edilen 26 ve 35 inci maddesi hükümleri kapsamında ve VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEKLEŞTİĞİ İLK TESLİM TARİHİNDE GEÇERLİ OLAN DÖVİZ ALIŞ KURU ESAS ALINARAK GERÇEKLEŞTİRİLMESİ GEREKMEKTEDİR.”

Bedeli döviz olarak belirlenmiş bir mal ve hizmetin faturası kayda alındıktan sonra bu alımın iptal edilmesinde ilk kayıttaki kurun kullanılması doğaldır. Bu suretle her iki tarafın kayıtları iade sonrasında eski haline dönmekte ve cari hesap üzerindeki TL miktarlı etkiler ortadan kalkmaktadır.

Bu nedenle yukarıdaki özelge fevkalade isabetlidir.

Ancak dövizli olarak yapılmış bir işlem iptale uğradığında taraflardan biri veya diğeri kayba uğramış olabilir. Böyle bir kayıp durumunda kayba uğrayan taraf, gerekçesini belirterek karşı tarafa bir fatura kesmek suretiyle, kaybının telafi edilmesini isteyebilir. Her ne kadar bu kaybın tazminat olduğu düşüncesiyle KDV'siz olabilmesi mümkün bulunmakla beraber belli bir alışverişe yönelik olması dolayısıyla söz konusu tazmin tutarına fiyat farkı gözü ile bakılması ve asıl işlemin tabi olduğu oran üzerinden KDV'lendirilmesi daha uygun olacaktır.

Dövizli fiyatla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin fiyat farkları, tarafların tercihine göre döviz veya TL para birimleri kullanılmak suretiyle faturaya bağlanabilir. Fiyat farkının dövizli olarak fatura edilmesinde, defter kayıtları açısından fiyat farkına ilişkin faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla geçerli TCMB döviz alış kuru kullanılabileceği gibi yukarıdaki özelgeye uygun olarak asıl işlemin yapıldığı güne ait kur veya taraflarca serbestçe belirlenebilecek cari kur kullanılması mümkündür. Önemli olan, her iki tarafın kullandığı kurun eşitliğidir.