+

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
Vergiyi Doğuran Olay

MADDE 10 : VERGİYİ DOĞURAN OLAY

MADDE METNİ:

"Madde 10- Vergiyi 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 her bir kısım hizmetin yapılması,

d) Komisyoncular vasıtasıyle veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeci veya sürücüye tevdii,

f) (4369 sayılı Kanun'un 82/5-b maddesi ile kaldırılmıştır.)

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

h) (3316 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle kaldırılmıştır).

ı) (4369 sayılı Kanun'un 81/E-3 maddesi ile değişen bent) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili

j) İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle değişen ibare) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

k) (5904 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile eklenen bent. Yürürlük : 3.7.2009)5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi

anında meydana gelir."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER:

Tebliğ No	Bölüm
1	V ; X-A
15	I
25	A ; H
54	B/2,3

+

+

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

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. Dolayısıyle vergiyi doğuran olayın, ayın hangi gününde vuku bulduğu KDV açısından önem taşımaz. Önemli olan KDV'nin hangi ay içinde doğduğu, dolayısıyle hangi ayın KDV beyannamesinde yeralması gerektiğidir.

10 uncu maddedeki bazı hükümler, başka madde hükümlerinin tekrarı mahiyetindedir. Buna mukabil KDV nin hangi olaya bağlı olarak (dolayısıyle 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 kaçağı demektir.

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,

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. Prensip 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 yeri 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 fiilî 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 tarihde 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 aldığında, 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"

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		10.416,67.TL
(-) % 22 G.V. stopajı		- 2.291,67 TL
	Kalan	8.125 TL
+ % 18 KDV (10.416,67.000 x 0,18=)	+	1.875 TL
Tahsil olunan		10.000 TL

Buradaki KDV matrahı şöyle bulunmuştur :

10.000 TL = X(-0,22X+0,18X)
10.000 TL = 0,96X
10.000 TL : 0,96= 10.416,67 TL

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 karşılaşılması ihtimali büyümektedir (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 düzenlemesi 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.

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 yukarda 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 doğurttuğu 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 KDV Kanunu'nun 10/c Maddesinde yer alan "Kısım 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 <u>KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesine aykırı olarak ve hiçbir yasa hükmüne dayanmaksızın</u> KDV dahil abonelik ücretinin peşin(avans) olarak tahsil edildiği ay itibariyle 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 muktezayı vermiş olan Vergi Dairesince de hararetle savunulmuştur.

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

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

2.4. Malın Tesliminden veya Hizmetin İfasından Önce Fatura veya Benzeri Belge Düzenlediği Takdirde KDV, Fatura veya Benzeri Belgenin Düzenlendiği Ay İtibariyle 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 itibariyle 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.

+

+

1 nolu KDV Genel Tebliği'nin X-A bölümünde bu belgelerin;

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

Öte yandan 34 nolu KDV Genel Tebliğinde, hakediş belgelerinin VUK da düzenlenen belge olmadığı, bu nedenle herbir hakediş belgesi için (onayından itibaren 10 gün içinde) ayrıca fatura kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.

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 tarihde yapıldığının delili sayılmak suretiyle, KDV'nin de aynı tarihde doğduğu iddiasına yol açabilir.

Sayın Şükrü KIZILOT '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 yapılacağının bildirilmesine 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 Kanunun 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.

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

+

+

Bu muktezada 1995 de kesilen faturanın 1995 de kayda alınması gerektiği söylenmiş fakat kaydın nasıl yapılacağı belirtilmemiştir. Bu olayda mal teslimatı 1996 da yapılacağına göre, 1995 yılındaki kaydın 480 nolu gelecek yıllara ait gelirler hesabına yapılması, bu hesabın 1996 yılında hasılat hesabı ile kapatılması gerekir. Zira teslimat 1996 da olacağına göre, bu teslimata ilişkin hasılatın da 1996 hasılatı olması zorunludur.

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

"MAL TESLİM EDİLMEDEN 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 karşılaşılmakta, hatta bazı kamu idarelerinin, bütçe ödeneklerini iptale uğratmamak için erken faturalama talebinde bulundukları 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 :

*"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 işlemden 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 sayılamayacağını düşünüyoruz.

3. KDV UYGULAMASI BAKIMINDAN DURUM :

KDV nin doğuşuna sebebiyet veren olay esas itibariyle 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 kaidesini 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 katılamıyoruz.

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.

Hukuki açıdan fatura kesilmiş olmasına rağmen, gerçekte mal teslimi yapılmamış veya hizmet tamamlanmamış ise faturanın delil olabilme 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 ödediğini 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 alacaklanır. 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 itibariyle 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 itibariyle (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 hasılata 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*

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 kullanılabilecek 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 esası 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) itibariyle 2002 takvim yılı kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."

Bu Muktezadaki görüşe katılamıyoruz. 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 gerçekleştiğinde 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 itibariyle 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. "

2.5. Vergi İadesi ve Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulamasının KDV'nin Doğuşuna Etkisi :

Bilindiği üzere 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun uyarınca, bu Kanun kapsamındaki kişiler (emekliler), belli sınırlar dahilinde, fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikası giriş ve yolcu taşıma bileti ve diğer bazı belgeleri ibraz etmek suretiyle, bu belgelerde yazılı KDV dahil tutarlar üzerinden vergi iadesi tarifesine göre hesaplanan meblağları tahsil etmektedirler.

+

+

Avans makbuzları vergi iadesi açısından geçerli belge olarak kabul edilmediğinden, iadeye müstehak kişiler, hizmet şeklindeki işlemler için avans mahiyetinde ödemede bulunsalar dahi, vergi iadesinden faydalanabilmek için, KDV doğuşuna yol açan belge talep etmekte böylelikle KDV'nin işlemin tekemmülünden önce doğmasını sağlamaktadırlar. Daha da önemlisi, işlemi yapan, hasılatı gizleme niyetinde olsa dahi müşterisinin, vergi iadesi alabilmek için belge talebinde bulunması dolayısiyle hasılatını vesikaya bağlayarak yasal defterlerine kaydetmek, dolaylı olarak da KDV hesaplamak zorunda kalmaktadır Ücretlilerde vergi indirimi (GVK Mükerrer Md. 121) bakımından da durum aynıdır.

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 ödemede bulunduğunda, KDV indirim hakkını kullanabilmek için söz konusu ödeme karşılığında, fatura veya benzeri belge verilmesini istemekte, böylelikle işlemin tamamlanmasından önce KDV doğmasına sebebiyet vermiş olmaktadır.

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 bulduğu ay itibariyle doğar. İşlem tarihi - belge tarihi ilişkisi konusundaki görüşlerimiz belge türleri itibariyle ayırımlı 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 tarihde düzenlenebilir. Fakat faturanın Ekim tarihli olarak tanzimi, KDV nin de Ekim KDV beyannamesinde yer almasını gerektirmez. Fatura, teslimden sonraki hangi tarihde düzenlenmiş olursa olsun, KDV teslimin gerçekleştiği Eylül ayı itibariyle doğmuş olup bu KDV'nin Eylül KDV beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

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 kaydıyle, faturaya tanzim tarihinin yerine işlem tarihinin konması akla gelebilir ve zaten çoğu mükellef bu şekilde uygulamada bulunmaktadır.

Hatta Vergi Dünyası Dergisinde (Sayı 74, Sh.80). Şu açıklama yer almaktadır :

"..... malın teslimi anında KDV mükellefiyeti doğmakta, teslimin vuku bulduğu vergilendirme döneminde bu verginin beyan edilmesi zorunlu olmaktadır. 25.6.1987 tarihini taşıyan irsaliyeye göre fatura on gün içinde kesilebilir ancak bu faturada gösterilecek olan KDV'nin 6.ayın beyannamesine dahil edilmesi gerekir. Bizce fatura 10 gün içinde kesilmekle birlikte, vergilendirme dönemi olan 6 ncı ayın son gününe kadar olan tarihi ihtiva etmelidir. Başka bir deyişle son olarak 30.6.1987 tarihi taşımalıdır. 30.6.1987 tarihinde yapılan teslimlere ilişkin faturalar da 10 gün içinde kesilmeli ancak anılan tarihi taşımalıdır. "(*)

(*) Fatura kesilmesine ilişkin 10 günlük süre, 5035 sayılı Kanunla, 1.1.2004 den itibaren 7 güne indirilmiştir.

Görüldüğü üzere dergide, faturaya teslim tarihinin yahut teslimin vuku bulduğu ayın sonuncu günündeki tarihin konulması suretiyle teslim dönemi - fatura kesilme dönemi uyumunun sağlanabileceği belirtilmiştir. (Fatura numaraları ile fatura tarihlerinin birlikte ilerleyeceği şeklinde bir hüküm veya zorunluluk 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 tarihden 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 itibariyle KDV nin doğacağı, kitapların bir kısmının bu tarihden 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 karşılaşılabilir.

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

- (c) bendi hükmünün, KDV doğuşunun anormal şekilde geciktirilmesinin önlenmesi yanında, belli bir bütünlüğü bulunan işlemlerde KDV nin bu bütün itibariyle 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 okutturduğunda, 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 itibariyle 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.

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 tarihde 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 karşılaşılması 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. yapılması söz konusu olamaz. 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. Eğer alacağını tahsil etmekte güçlüğe 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'yi DOĞURAN OLAY :

3.1. Genel Açıklama :

Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay prensip olarak malın teslim edilmesidir.

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 nakliyeciye veya sürücüye tevdii*" 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 Deftardarlığı 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. (Bu konuda mukteza vardır) 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 dolayısıyle düzenlenen sevk irsaliyesi KDV doğuşunu belgelemez. Aynı şekilde malın fason olarak işlenmek üzere gönderilmesi, komisyoncuya yahut konsinye suretiyle satışı amacıyla sevki dolayısıyle 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.

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, teslime 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 itibariyle yapıldığının kabul edlimesi ve bu tarihte geçerli olan genel katma değer vergisi oranının uygulanması gerekir."

3.2.2. Komisyoncular Vasıtasıyle 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. Dolayısıyle aracı durumundaki komisyoncu veya konsinyeci malın satıldığını süratle mal sahibine bildirmeli, böylelikle malı göndermiş olan asıl satıcının gecikmeye meydan vermeksizin KDV hesaplayabilmesi ve beyannamesine dahil edebilmesi sağlanmalıdır. Keza malı gönderenin fatura kesmesi için VUK nun 231/5 inci maddesi ile tanınan 7 günlük sürenin de, malın komisyoncu veya konsinyeci tarafından teslim edildiği tarihte başladığının kabulü gerekir.

Konu ile ilgili diğer özellikler şöyle sıralanabilir:

- Konsinyenin anlamı, mülkiyet devri yapılmaksızın, malın alıcı adayı durumundaki kimseye verilmesi veya gönderilmesidir.

- Komisyoncu vasıtasıyle 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 itibariyle doğmuş sayılabilir.

+

+

- Komisyoncuda veya konsinyecide satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti, satış vakî oluncaya kadar malı gönderende kalır. Bu mal yıl sonu itibarıyle satılmamış durumunda ise malı gönderenin stokları arasında yer alır.

- Komisyoncuya veya konsinyeciye mal sevkedilmesi halinde de sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir (V.U.K.Md:230/5). Bu irsaliyede malın komisyoncu vasıtasıyle (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 konsinyeci tarafından satıldığı tarih (irsaliye tarihi değil) belirtilecektir.

- Bu şekildeki sevkiyatın çok yoğun olduğu işlemlerde, irsaliye ile faturanın ilgisinin kurulması konusunda büyük güçlüklerle karşılaşılabilmektedir. Keza birden fazla tüccara ait aynı neviden malları teslim alan komisyoncu, veya konsinyeci 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. Sözkonusu 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 incelemelerini öneririz.

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 Defterdarlığınca Kadıköy 1. İcra Müdürlüğüne verilen 4.6.2002 tarih ve 3074 sayılı Muktezada şöyle denilmektedir ;

".... Öte yandan müzayede yoluyla yapılan gayrımenkul satışlarında katma değer vergisinin doğması için tapuya tescil şartı bulunmamakta, gayrımenkulün 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. Dolayısıyle malı 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.

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

Aynı müşterilere sık sık mal sevkedilmesinde ve bu sevkiyatların herbirisinin ayrı kısım oluşturması veya münferit satış olması halinde, her bir sevk tarihinde o sevke ait 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 sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

+

+

3.2.5. Stok Sayım Farkı Olarak Ortaya Çıkan Mal Fazlaları 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 bulunduran mükelleften sorumlu sıfatı ile aranabilir.

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

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

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

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 ciddî 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 karşılaşılabilir.

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

3.2.8. Gayrımenkul Teslimlerinde KDV Doğuran Olay :

Esas itibariyle gayrımenkul 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 gayrımenkulun teslim edilmesi ve teslim alanın gayrımenkulu malik gibi kullanmaya başlaması yahut kiraya vermesi halinde KDV nin teslim anında doğduğu kabul edilmektedir.

  Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğünce 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 KDV istemekteydi. 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 amacıyle yapılmaktadır. Fakat kendisine vaadde bulunulan taraf gayrımenkule malik gibi tasarruf etmeye başlamışsa, KDV'nin satış vaadi senedinin tanzimi tarihinde veya fiili kullanıma bağlı olarak doğduğu varsayılabilir. Keza herhangibir 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 gayrımenkul tahsis edilmesinde, tahsis işleminin tekemmülünde KDV nin doğduğu kabul edilmektedir. (Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 1998 sayısında yer alan mukteza)

- Kamulaştırma nedeniyle yapılan gayrımenkul 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.

3.2.9. Arsa Karşılığı İnşaat İşlemlerinde KDV'nin Doğuşu :

Bu işlemin KDV karşısındaki durumu, 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. Aynî sermaye olarak konan malın mükliyetinin, 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 doğuran olay şirketin tescil edildiği tarihde doğmaktadır. Sermaye arttırımının aynî 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 itibariyle 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 süzme 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 kooperatifiniz 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 etmeniz gerekmektedir. Fatura veya benzeri belgelerin herhangi bir nedenle bu dönemde düzenlenememiş olması, hesaplanması gereken vergilerin daha sonraki bir dönemde beyan edilmesini gerektirmemektedir*."

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 :

54 nolu KDV Genel Tebliğinde, kapıdan satış suretiyle pazarlanan mallarda, bu malların tasarruf hakkının, tecrübe ve muayene sonucunda devredileceği dikkate alınarak, bu kapsamdaki satışlara ait KDV nin, tecrübe ve muayene sonucunda, nihaî teslimin yapıldığı ay itibariyle doğacağı hükme bağlanmıştır. Deneme süresi öngörülen ve satışın tekemmülü alıcının kabulüne bağlı bulunan tüm teslimlerde bu anlayışın geçerli olması 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 gerçekleşecektir."* 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 :

KDV Kanunu'nun 2 inci maddesinde tanımlanan "teslim" işlemi gerçekleştiğinde prensip olarak KDV doğmakla beraber taraftar, bu teslimatın alıcı tarafından malın kabulu halinde hukuki sonuç doğuracağı (kabul bildirimi yapılıncaya 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 yağıldığı 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 penaliteler de tenzil edilmek suretiyle belgelere dayanarak uygulanacak fiyat üzerinden hesaplanmış **nihal 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."

54 nolu Tebliğdeki kapıdan satış hakkında yapılmış açıklamalar da bu muktezaya paraleldir.

3.2.15. 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 ğ bendine 17'nci maddenin 4-t bendine 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasının d bendine 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.

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 itibariyle 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;
- Kiracılara bilgi formu doldurtulması (217 no.lu VUK GT)
- Adisyon uygulaması (185 no.lu VUK GT)
- Proje onaylarının bildirilmesi (194 ve 236 no.lu VUK GT)
- Avukatlarla ilgili bilgi formu istenmesi (197 no.lu VUK GT)
- Doktor reçetelerinin VUK Yönetmeliği kapsamına alınması (191 no.lu VUK GT)
- Taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi (VUK Md:240).

şeklindeki bir kısmı yürürlükden kalkmış olan 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 herhangibir hüküm konmamıştır.

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

"Katma değer vergisi belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Esas itibariyle 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 almaktadır.

- Hizmetlerde, KDV nin doğuşu bakımından genel hüküm, hizmetin ifası olup, kiralamada ifa, kira periyodunun veya kira süresinin dolmasıdır. Kaldı ki tahsil olayının KDV doğuşu üzerinde etkili olmaması KDV nin temel kurallarından biridir.

  Maliye İdaresi *"hizmet ifalarına ait esaslar" ve "tahsil"* şeklinde ifade olunan ve birbirini nakzeden iki ölçüyü bir anda zikretmek suretiyle, kiralama işlemlerinde KDV doğuran olayı tamamen içinden çıkılmaz bir mesele haline getirmiştir. Başka bir anlatımla KDV doğuşu üzerinde hiçbir etkisi bulunmayan tahsilat olayının tebliğde yer verilmesini hatalı buluyoruz.

  Bizim, kira KDV sinin doğuşu konusundaki görüşümüz özetle şöyledir:

- Tahsil olayının kiralama işlemlerinde KDV doğuşuna etkisi ya tamamen giderilmeli ya da tahsilin tekbaşına değil, tahsile konu kiranın hak edilmiş olması şartına bağlı olarak KDV doğuşunu etkileyeceği hükme bağlanmalı ve *"tahsil*" kelimesinden ne kasdedildiği tatminkâr şekilde açıklanmalıdır.

- Tahsil tamamen devre dışı bırakılacaksa, bu konuda boşluk doğmaması için kiralama işlemlerinde hangi hallerde ve hangi zamanda KDV'nin doğacağı hiç bir tereddüde mahal bırakmayacak şekilde açıklanmalı, hasılat kiralarında ve kiranın yabancı para ile ifade edildiği hallerde KDV matrahınının nasıl tesbit edileceği belirlenmelidir.

Kiraların hangi döneme ait gelir olduğu ve kira KDV sinin ne zaman doğacağı hakkındaki 24.10.1991 tarih ve 75911 sayılı Bakanlık yazısının metni şöyledir.

" …….. Katma Değer Vergisi Kanununun 10/a maddesi hükmü gereğince kiralama şeklindeki hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir.

Kanunun 10. maddesinin "kiralama işlerinde vergiyi doğuran olayın, kiralanan malın kullanıma terkedilmesi ile meydana geldiği" hükmünü içeren (h) bendi ise, 3316 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, kira bedelinin peşin olarak tahsil edilmesi halinde, kiralamaya ilişkin katma değer vergisinin vergilendirme dönemleri itibariyle her bir döneme isabet eden kısım üzerinden hesaplanarak beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, peşin kira nedeniyle fatura düzenlenmesi halinde ise, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesi gereğince fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği tabiidir."

Kira KDV lerinin ne zaman doğduğu hakkındaki bu muktezada ifade edilen Maliye İdaresi görüşü halen devam etmektedir. Özetlemek gerekirse,

- Tahsil edilmemiş olsa ve kira periyodu bir aydan uzun da olsa, her bir aya ait kira o ay itibariyle doğar. Kira faturasının ilgili aydan önce kesilmesi halinde KDV, fatura kesimine bağlı olarak (erken) doğurtulmuş olur.

- Kiranın erken tahsil edilmesi (avans alınması) tek başına kira KDV si doğurucu bir olay değildir. Ancak avans alınması nedeniyle kira faturası kesilirse, KDV fatura kesimine bağlı olarak doğacaktır.

Bu anlayışla verilen mukteza örnekleri, Sayın Şükrü KIZILOT'un, Yaklaşım Dergisinin Aralık 2009 sayısındaki yazısında yer almıştır.

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. 25 numaralı KDV Genel Tebliğindeki açıklama ise yetersizdir ve yoruma muhtaçtır. 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 yazılamayacağı konusunda Bakanlığımız görüşü istenilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ticari kazancın tespitinde de tahakkuk esası benimsenmiş bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini her türlü faydayı sağlamak üzere belli bir süre feshedilmemek şartıyla kira bedeli karşılığında kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşme olduğu, 6 ncı maddesinde finansal kiralama bedeli ve ödeme dönemlerinin taraflarca sabit ve değişken olabilecek şekilde serbestçe belirlenebileceği, 9 uncu maddesinde de finansal kiralamaya konu malın mülkiyetinin sözleşme süresince kiralayana ait olduğu hükme bağlanmıştır.

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 kiralamaya konu malın mülkiyeti sözleşme süresince kiralayana ait olduğundan, amortismanların da kiralayan tarafından ayrılacağı, kiracı tarafından ödenen kira bedellerinin kiralayan 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 kiralamaya konu iktisadi kıymetin amortismanları kiralayan tarafından ayrılacak, kiracı tarafından ödenen kira bedelleri kiralayan 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.

+

+

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 hususda 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

+

+

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 orantı 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. (İşin ilginç yanı sürücü kurslarında hizmetin son sınav tarihinde tamamlandığı görüşünü içeren 1991/8 sayılı KDV İç Genelgesi de hala yürürlüktedir.)

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.

<u>Aşağıda Maliye İdaresinin halen devam eden yeni görüşünü aksettiren mukteza örneklerine yer verilmiştir.</u>

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2000 tarih 5410-243 sayılı Muktezası :

"..... eğitim öğretim hizmetlerinde bedelin tamamının veya hizmet bir kısmının öğrenimin başlamasından önce tahsil edilmesi halinde, fatura veya benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır.

*Öğrenim hizmetinin başlaması ile hizmet verilmeye başlanacağından, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için, takvim yılının **her bir ayı itibarıyla katma değer vergisi hesaplanması** gerekecektir. Dönemler itibariyle hesaplanacak katma değer vergisi matrahının, bir*

+

+

öğretim yılı için belirlenen toplam bedelin, ***öğretimin kapsadığı ay sayısına bölünmek suretiyle hesaplanması*** *mümkündür."*

İstanbul Defterdarlığı 04.02.2000 tarih ve 911 sayılı Muktezası :

"..... 1) Belli bir süreyi kapsayacak, şekilde belirlenen eğitim ücretine ilişkin katma değer vergisinin, fiilen eğitim-öğretim hizmeti verilen ***vergilendirme dönemine isabet eden kısmının*** *(bu kısım basit orantı yoluyla bulunacaktır) bu vergilendirme dönemleri itibariyle hesaplanıp, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca düzenlenecek faturalarda gösterilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir.*

2) Eğitim-öğretim ***bedelinin kısmen veya tamamen peşin tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin bu şekilde beyan edilmesi gereken vergilere bir tesiri yoktur.*** *Bedelin avans olarak peşin tahsil edilmesi durumunda da her bir vergilendirme dönemine isabet eden vergiler ait oldukları dönemlerde beyan edilecektir.*

3) Herhangi bir nedenle önceden fatura düzenlenmesi halinde ise, Kanunun 10/b maddesi uyarınca fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanacak ve hesaplanan bu vergi faturanın düzenlendiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilecektir."

İstanbul Defterdarlığınca verilen 16.02.2001 tarih 3349 sayılı Mukteza, 9-36 ay süreli yabancı dil kursu veren bir eğitim firması ile ilgili olup yukarıdaki Muktezada yer alan ifadeleri aynen tekrarlamaktadır.

Yine İstanbul Defterdarlığınca verilen 05.12.2001 tarih 5981 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir:

*".....****belli bir süreci kapsayan kurs hizmetlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bu sürecin sonuçlanması gerekmemekte olup her bir vergilendirme döneminin tamamlanmasıyla, bu dönem işlemleriyle sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.*** *Bir başka ifade ile kurs hizmetlerinde vergiyi doğuran olay prensip itibariyle* ***kurs hizmetinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkmaktadır****.*

Buna göre;

Faturanın bedeller tahsil edildikçe düzenlenerek KDV'nin de bu tarihlerde tahakkuk ettirilmesi mümkün değildir. ***Her bir vergilendirme dönemi sonunda bedel tahsil edilsin edilmesin KDV'nin tahakkuk ettirilmesi gerekir. Öğrencinin kursa devam etmesine rağmen kurs ücretini ödememesi halinde de aynı esaslar geçerli olacaktır.*** *Ancak kurs tamamlanmadan öğrenci kurstan ayrılırsa ayrıldığı tarihten sonra verilen bir hizmet olmayacağından verginin konusuna giren işlem de olmayacaktır.*

Daha önce bedeli tahsil edilmiş olsun veya olmasın fatura düzenlenmesi nedeniyle beyan edilen vergilerin, öğrencinin kurstan ayrıldığı tarihten sonraki dönemlere isabet eden kısım verginin konusu kalmadığı için genel esaslara göre düzeltilir. Bu düzeltme ilgili dönem (öğrencinin kurstan ayrıldığı dönem) beyannamesinde vazgeçilen işlemlerle ilgili sütunda yapılabilir. Peşin tahsil edilmiş bedelin iadesi söz konusu ise bu tutar gider pusulası ile iade edilecek, düzeltme işlemleri de buna göre yapılacaktır."

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 şöyle özetlenebilir:

- 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 itibariyle, 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.

  Görüleceği 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.

  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 KDV'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 karışıkdır. 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,

" 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 belirtilmştir.

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 ulaşılacak 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."

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

4.6. Taahhüt İşlerinde KDV'yi Doğuran Olay :

Taahhüt suretiyle bina, tesis, tesisat, yol, köprü, kanal, gemi inşaası 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.

- 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. (İstanbul Defterdarlığının 21.01.2000 tarih ve 533 sayılı Muktezasındaki *"..... taahhüt işleri dolayısıyla hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı anda vergi doğuran olay meydana gelecek, aynı dönemde beyan edilip vergi dairesine ödenecektir. "* ifadesini örnek olarak gösterebiliriz.)

- 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 yapılıncaya 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.

  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 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 konuda bir 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 kullandırılması şeklindeki bu işlemde KDV yi doğuran olay, parayı kullandıranın faiz faturası kesmesine bağlı olarak tezahür etmektedir. Fatura kesilmesinin ise tamamıyle gayrımuayyen 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 peşinen 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 karşılaşılması mümkündür. 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.

- 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 ziyaına 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 itibariyle 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 itibariyle 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 gecelemenin, 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.

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. Özel Hastane İşletmeciliğinde KDV Doğuran Olay :

Özel hastane işletmeciliğinde KDV doğuran olay, sağlık hizmeti bir serbest meslek erbabı 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, 4.8. nolu bölümdeki açıklamalarımız geçerlidir.

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. Tabiatıyle 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 esasda 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 itibariyle 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 yasaya aykırılık 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. nolu bölümde açıklanmıştır.

Bu primlerde KDV nin, primin ilgili olduğu dönemin son ayı itibariyle hesaplanması KDV nin geciktirildiği tarzındaki bir iddiaya maruz kalmamak bakımından tercihe şayandır. Fakat genellikle ciro primlerinin yıl sonu tarihi itibariyle hesaplandığı, hesaplamanın vakit alıcı olabildiği, ciro primlerinin yıl sonu tarihi itibarıyle 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 ciddi 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 ödeyeni 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 tamamıyle 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 Yüklenerek 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 hizmetin yapılması, 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. PTT'nin Abonelerine Verdiği 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 itibariyle 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 göstermeyebilir.

Konumuzun dışında olmakla beraber **posta dağıtım hizmetlerinin hala PTT tekelinde tutulmasının çok hatalı olduğu** ve bunu öngören fosilleşmiş Kanun hükmünün (02.03.1950 tarihinde 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 varsayılamaz 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 olunduğu ve yapılacak olan veya yapılan işçiliğin mahiyeti (dikiş, boyama, öğütme, ayıklama gibi) belirtilmelidir. Malın tamir, bakım parça değişimi gibi nedenlerle sevkedilmesi 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 imalatcısı sayılır (11. maddenin c bendi ile ilgili bölüme bakınız).

Tekstil ve konfeksiyon alanındaki fason işlerde KDV sorumluluğu konusunda 9 uncu maddedeki açıklamalarımıza 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, müşterinin yemeğini bitirmesiyle tekemmül eder ve KDV doğar. Yemeğin komi tarafından müşterinin evine veya işyerine gönderilmesi de bir hizmet türüdür. (Mal teslimi değildir) Dolayısıyle yemek fabrikalarının veya catering firmalarının müşterilerinin işyerine yemek gönderip orada firma personeline veya misafirlerine servis yapması 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 fişleri müşterilerine pazarlayan firmalar sattıkları fiş 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 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 Olaylar :

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 Deftardarlığınca 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.

4.19. Oto Satışlarında KDV Doğuran Olay :

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

4.20. 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 takside 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 *"amortismana tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanılması"* 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 aktife 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 ve muhtelif makalelerimizle bu görüşümüzü dile getirdik. Bu hatalı hükmün yürürlükden kalkmasına bir nebze katkımız olmuş ise ne mutlu bize. Kaldıranların da ellerine sağlık.

6. İTHALATTA KDV DOĞURAN OLAY :

10 uncu maddenin (ı) 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 :

Sözkonusu malların ithalinde KDV, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı gün itibariyle 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 itibariyle 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 ½ nci maddesinde "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 (ı) bendinde yer alan hüküm, hizmet ithalatını da kapsayan bir hüküm olarak görme olanağı bulunmamaktadır.

KDVK'nın 10. maddesinin (ı) 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.

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 dolayısiyle, 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 ve genelde sorun yaratmaz. 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 dolayısiyle sorun çıkarabilmektedir.

KDV herhangibir 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 imzalanmasıyle 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 (hasılata) 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 nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile kabul etmiş bulunmaktadır.

+