

Duyuru Tarihi : 07.05.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-085
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2007/ SAYI : 309

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir
mehmet.mac@bdodenet.com.tr

REZERVASYON YAHUT SİPARİŞ İPTALİ NEDENİYLE İADE EDİLMİYEN AVANSLAR VE ALINAN CEZALAR KDV'YE TABİ DEĞİLDİR

1. GENEL AÇIKLAMA:

Daha çok otel ve uçak bileti rezervasyonlarında rastlanan ve bunun dışındaki alanlarda da zaman zaman görülen **rezervasyon iptali** veya **sipariş iptali** hallerinde rezervasyon yapan veya sipariş alan firma, iptal kararı veren müşterisine, bu rezervasyon veya sipariş nedeniyle daha önce aldığı avansı kısmen veya tamamen iade etmemekte yahut bu iptaller nedeniyle cezai şart bedeli adı altında para alabilmektedir.

Bu iptaller sonucunda mal veya hizmet teslimi olmaksızın ceza mahiyetinde para tahsil eden firmanın ve bu cezayı ödemek durumunda kalan tarafın vergi mevzuatı karşısındaki durumu aşağıdaki bölümlerde özetlenmiştir:

2. REZERVASYON VEYA SİPARİŞ İPTALİ HALİNDE KDV :

Müşterinin, yaptırdığı rezervasyonu veya verdiği siparişi iptal etmesi halinde, bu iptal nedeniyle verdiği avansı alamama yahut ceza ödeme durumu ortaya çıkmamışsa vergisel açıdan yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

Ancak satıcı konumundaki firma rezervasyonun veya siparişin iptali gerekçesi ile aldığı avansın bir kısmını veya tamamını iade etmemişse, yahut müşterisinden cayma tazminatı olarak para almışsa, geri verilmeyen avans veya ceza olarak alınan **bu para, herhangi bir mal tesliminin veya hizmet ifasının bedeli olmadığından KDV'ye tabi değildir.**

Nitekim Vergi Dünyası dergisinin Kasım 2006 sayısında yer alan bir muktezada bahsi geçen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.03.2006 tarih ve 22295 sayılı yazısında;

*"Buna göre; şirketinizce düzenlenen organizasyonlara katılacak firmaların rezervasyonları için alınan ve yapılan rezervasyonların belli bir tarihe kadar iptal edilmesi halinde sözleşmedeki cezai şart gereği **iade edilmeyen avanslar** karşılığında herhangi bir hizmet ifası gerçekleşmediğinden söz konusu avanslar için **katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.**"*

denilmiştir.

Müşteriden rezervasyon veya sipariş iptali nedeniyle para alınması, daha önce alınmış olan avansın kısmen veya tamamen iade edilmemesi şeklinde olabileceği gibi, iptal nedeniyle ayrıca para alınması da mümkündür. Uygulamada cezai şart veya cayma tazminatı olarak isimlendirilen bu gibi paraların KDV'nin konusuna girmediği yönünde çok sayıda mukteza bulunmaktadır. (Bu konudaki mukteza örnekleri için www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizdeki elektronik KDV kitabımızın, 1 inci maddeye ilişkin 6.16.2 no.lu bölümüne bakınız.)

Örnekle ifade etmek gerekirse, KDV dahil 118 YTL ödeyerek iç hat uçak bileti satın almış bir kişi, uçuşa 12 saat kala bu bileti iptal ettirerek ödediği parayı geri almak istediğinde, hava yolu işletmesi aldığı 118 YTL avansın 50 YTL'lik kısmını ceza olarak alıkoymuşsa, yevmiye maddeleri şöyle olacaktır :

Bilet Satış Yevmiyesi :

108	DİĞER HAZIR DEĞERLER	118	
600	YURT İÇİ SATIŞLAR		100
391	HESAPLANAN KDV		18

Biletin iptali, avansın 50 YTL' sinin ceza olarak alıkonulması ve bakiye avansın banka havalesi yoluyla iadesine ilişkin yevmiye maddesi:

600	YURT İÇİ SATIŞLAR	100	
391	HESAPLANAN KDV	18	
679	OLAĞAN DIŞI GELİRLER		50
102	BANKALAR		68

KDV Beyannamesi düzenlenirken, bu örnekteki 50 YTL'lik hasılat, beyannameye dahil edilmeyecektir. Çünkü söz konusu olağan dışı hasılat, KDV'nin konusu dışında kalmakta ve bu nedenle KDV beyannamesinde gösterilmemesi gerekmektedir. Bu hasılatın KDV beyannamesine dahil edilmemesi, beyannamenin 43 no.lu satırındaki kümülatif KDV matrahı ile gelir tablosundaki hasılatın tutmazlığına yol açacak olmakla beraber bu tutmazlık söz konusu tazminat veya cezanın KDV'ye tabi olmadığı fakat ticari bir kazanım olması nedeniyle gelir tablosuna dahil edildiği şeklinde izah olunabilir.

Hizmet şeklindeki işlemlerde rezervasyon iptal edilmemekle beraber, hizmetten fiilen faydalanılmama hali tek başına bu hizmetin verilmediği anlamına gelmez ve KDV nin doğuşunu engellemez. Mesela uçak bileti alan kişi uçağı kaçırırsa, uçuş hizmetinden yararlanmadığı gerekçesiyle KDV nin doğmadığını iddia edemez. Çünkü o kişiye uçakta koltuk tahsis edilmiş olması ve uçuşun gerçekleşmiş bulunması (hizmetin emre amade tutulması) KDV nin doğuşuna esas teşkil edecek hizmetin mevcudiyetini gösterir.

Ancak hizmeti veren, rezervasyonu yapanın, geç kalması veya bazı şartlara uymaması nedeniyle aynı hizmeti başka birisine sunarsa, rezervasyon satıcı tarafından iptal edilmiş ve geç kalan yahut şartlara uymayan kişiye yönelik hizmet cereyan etmemiş olur ve böyle bir durumda geç kalandan yahut şartlara uymayandan satıcının aldığı ceza, KDV ye tabi olmaz.

3. TAZMİNAT VEYA CEZANIN BELGELENMESİ :

Bu şekilde elde edilen ceza veya tazminat mahiyetindeki hasılat, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasının bedeli olmadığı için KDV hesaplanmasını gerektirmediği gibi, yine bir mal veya hizmetin bedeli olmaması nedeniyle faturaya bağlanması da gerekmez. (Ceza

tutarının, KDV dahil bilet bedelinin belli bir yüzdesi olarak belirlenmiş olması sonucu etkilemez.) Çünkü VUK'nun 229'uncu maddesinde fatura, "**satılan emtia veya yapılan iş karşılığında**" verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Müşteriden alınan ceza, mal ve hizmet karşılığı olmadığından fatura ile belgelenmesi gerekmez. Müşteri, yaptığı bu ceza ödemesinin belgesini isterse, gecikmeli bilet iptal ettirme nedeniyle ceza olarak bu paranın alındığına dair yazı, yeterli bir belge olacaktır. Ancak cezanın KDV'siz fatura ile belgelenmesine de herhangi bir engel yoktur.

Verdiği avansı kısmen veya tamamen geri alamayan yahut caydığı için tazminat ödemek zorunda kalan karşı taraf, bu şekilde uğradığı zararı bizim anlayışımıza göre kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alabilmelidir. Bu şekilde ödenmek zorunda kalınan para yine bizim anlayışımıza göre GVK'nun 40/1 inci maddesi kapsamındadır. Aynı Kanunun 40/3'üncü maddesi ileri sürülerek ödenen tazminatın mukavelenameye veya ilama istinat etmediği gerekçesi ile söz konusu tazminatın gider yazılamayacağını ileri sürmek bize göre doğru değildir. Özellikle , yazılı sözleşmeye bağlanması mutad olmayan ve uygulama şartları tek taraflı olarak satıcı tarafından belirlenip anons edilen, geniş müşteri kitlesine hitap edilen işlemlerde, 40/3 üncü maddenin tatbik kabiliyeti olmadığı kanaatindeyiz.

Bilindiği üzere avans tahsilatları fatura ile belgelenmez. Fakat çoğu hallerde avans olarak alınan paralar için fatura düzenlendiği görülmektedir. Avans tahsilatının KDV li faturaya bağlanması, fuzulen KDV hesaplanması anlamına gelmektedir. Bu gibi faturaların her an iptal edilmesi ve alınan avansın fatura yerine avans makbuzunu veya banka dekontu ile belgelenmesi mümkündür. (Fatura muhatabının KDV mükellefi olmaması veya devrolan KDV sorunu bulunması, bu faturanın iptalinin istenmesi bakımından haklı nedenlerdir.) Avans faturası iptal edilmez ve fatura muhatabınca kayda alınırsa, bu faturadaki KDV nin indirilmesi mümkündür. Faturayı kesenin de fuzulen hesapladığı bu KDV yi, KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak göstermesi gerekir. (KDV Kanunu Md:8) Rezervasyon iptali avansın iadesi sonucunu doğurmuşsa, avans faturasının da iptali veya iade faturasına konu edilmesi gerekir. Avans iade edilmezse, avans faturasının iptal edilip edilmeyeceği taraflarca kararlaştırılacak bir husustur.

4. SATICININ VAADİNİ YERİNE GETİRMEMESİ NEDENİYLE ÖDEDİĞİ CEZA VEYA KATLANDIĞI MASRAFLAR:

Alıcının satıcıya karşı sözünü yerine getirmemesi yanında satıcının da alıcıyı tazmin etmesi gereken durumlarla karşılaşılabilir.

Örnek vermek gerekirse bir grup yolcunun anormal bir süre gecikilerek uçurulması nedeniyle, hava yolu işletmesinin bu yolculara ücretlerini iade etmesi halinde ne yapılması gerektiği konusundaki görüşlerimiz şöyle özetlenebilir :

Bu örnekte, uçuş gerçekleştiği için hesaplanan KDV'de bir değişiklik söz konusu olmaz. Çünkü hizmet ifa edilmiş ve KDV yi doğuran olay meydana gelmiştir.

Hava yolu işletmesinin yolculara iade ettiği para tazminat ödemesi niteliğindedir. Bu parayı alanların fatura vermesi gerekmez. Bizim anlayışımıza göre bu konudaki yönetim kararı ve hava yolu işletmesinin banka hesaplarından ilgililere yapılan havaleler, bu giderin belgelendirilmesi için yeterli sayılmalıdır.

Böyle bir giderin kanunen kabul edilen gider olup olmadığı konusundaki görüşlerimiz ise şöyledir :

GVK'nun kurumlar için de geçerli olan 40/3 üncü maddesi ile, bir tazminatın kabul edilir gider olabilmesi için bu tazminatın işle ilgili olması ve ;

- ya mukaveleye,
- ya da mahkeme kararına

dayanması gerektiği hükmüne bağlanmıştır. Böyle bir mukavele veya mahkeme kararı olmaksızın ödenmiş olan bu gibi tazminatlar, ilk bakışta kanunen kabul edilmeyen gider olarak algılanabilir.

Ancak söz konusu bu ödemeler bize göre tazminat olmaktan çok *"imaj koruma"* ve günümüzün önemli ticari ilkelerinden biri olan *"müşteri memnuniyetini sağlama"* amaçlı olup, GVK'nun 40/1 inci maddesindeki *"Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler"* hükmüne uymakta ve bu hüküm kapsamında sözleşmeye ve mahkeme kararına gerek olmaksızın gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Nitekim uygulamada yolcusunu vaad ettiği zamanda uçuramayan havayolu şirketleri, bu yolcuları otelde yatırma, yolculara yemek yedirme, transferlerini sağlama gibi ücretsiz hizmetlerde bulunmakta ve teamülen bunlar gider yazılmaktadır. Havayolu işletmesinin yolcudan özür dileme anlamında bilet bedelinin bir kısmını veya tamamını iade etmesiyle aynı yolcuya bedava hizmetler sağlaması, benzer amaç ve nitelikler taşıyan ticari davranışlardır.

Ancak, büyük meblağlı bir ticari münasebette taraflardan birinin mukavelenameye yahut mahkeme ilamına veya yasa hükmüne dayanmaksızın karşı tarafa, zarar, ziyan, tazminat mahiyetinde yaptığı ödemeler GVK'nun 40/3'üncü maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider sayılabilir.

Satıcının alıcıya yaptığı ödemenin tazminat mahiyeti arz etmesi halinde, alıcının elde ettiği bu kazanım, herhangi bir mal veya hizmetin bedeli olmadığı için KDV'nin konusu dışında kalmaktadır ve faturaya bağlanması gerekliliği de yoktur.

KDV mevzuatı ve uygulamasının tümü hakkında detaylı bilgi için www.bdodenet.com.tr adresli web sahifemizdeki KDV 5 isimli ücretsiz elektronik kitabımıza bakınız.