

KDV UYGULAMASI AÇISINDAN YANSITMA FATURALARI

Bilindiği üzere uygulamada, özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf tevzi gibi nedenlerle, bir mal veya hizmet bedelinin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Eğer bir mükellef bir başka mükellefle ilgili olduğunu peşi-nen bildiği bir mal veya hizmetin faturasını asıl muhatabı adına alırsa, ayrıca yansıtma faturası kesmesine gerek kalmaz. Söz konusu fatura bedelini kendisini ödemişse, bu faturayı bir dekont ekinde ilgili firmaya gönderebilir veya ibrak edip bedelini isteyebilir. Eğer bu şekilde işlem yapılmamış, yani fatura asıl muhatap adına alınmamışsa, masrafin yansıtılabilmesi için çoğu zaman bu tür faturaları kastetmekteyiz. Bu tabire kanun ve tebliğlerde yer verilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nda tek bir fatura tarifi vardır ve bu tarif 229'ncu maddede yer almıştır:

Faturanın tarifi:

Madde 229: Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

Yansıtma faturaları KDV uygulaması yönünden tereddütlere konu olmaktadır.

Şahsi kanaatimizce bu tereddütlerin giderilmesinde aşağıda izah olunan hususlar dikkate alınmalıdır.

- Yansıtma işlemini yapan taraf, bu işlemde kâr amacı gütmemekte mal ve hizmet bedelini aynen yansıtmaktadır. Yansıtan firmanın yarattığı bir katma değer söz konusu değildir.

O halde yansıtma işlemini yapacak olan firma, düzenleyeceği faturada, bunun bir yansıtma işlemi olduğunu ve yansıtma nedenlerini açıklamalı, yansıtmaya konu mal ve hizmetin kendisine gelişine paralel şekilde fatura düzenleyebilmelidir. Yani yansıtmaya konu mal ve hizmet, yansıtacak olan tarafından KDV'li fatura ile temin edilmişse aynı oranda KDV taşıyan fatura kesmek suretiyle yansıtma işlemini yapmalı, şu veya bu nedenle KDV ödemeksizin temin edilen mal ve hizmetlerin yansıtılmasında KDV hesabına gerek olmamalıdır.

- KDV esas itibariyle bir muamele vergisidir. Bazı özel nedenlerle, bir firmanın, asıl ilgilisi bir başka firma olan bir mal veya hizmeti o firmaya aynen yansıtmaması işlemine KDV doğuracak anlamda bir "muamele" gözüyle bakılması bizce mümkün değildir.

Ancak, kendi mutâd faaliyet konusuna giren bir mal ve hizmeti, aldığı fiyattan satan firmanın satış faturasını yansıtma faturası olarak nitelemek mümkün değildir. Mesela bir buğday tüccarı, çiftçiden KDV'siz olarak satın aldığı buğdayı kâr koymaksızın bir başka tüccara fatura ile aktardığında, bu faturada KDV gösterilmesi zorunludur. Keza kendi ürettiği bir malı veya ifa ettiği hizmeti bir başkasına, maliyet farkı ile teslim eden firmanın bu işlemini, yansıtma olarak nitelemek mümkün değildir.

- İşlemin gerçekten bir yansıtma işlemi olduğunu göstermek için yansıtma faturasında bu husus belirtilmeli, yansıtmaya konu mal ve hizmetin temini ile ilgili belgeler faturada zikredilip birer örneği eklenmelidir.

Mesela bir holding şirketi, grup adına yaptığı büyük bir nakdi bağışı, gruba bağlı şirketlere bir evvelki yıl kârlılık durumuna göre tevzi için düzenlediği faturalarda KDV göstermemeli ve faturada bağış makbuzunun tarih ve numarasını belirterek, makbuzun örneğini ve dağıtım planını faturaya eklenmelidir.

- Vergi hukukunda hadiselerin gerçek yönlerine ve fiili duruma itibar edilir. (VUK Md. 3) Yansıtmayı yapan firmanın olaya karışmakta ticari bir beklentisi olmadığına ve yansıtma yapılanın vekili gibi hareket ettiğine göre, söz konusu mal veya hizmet, yansıtma yapılan tarafından direkt şekilde temin edilse idi nasıl bir durum ortaya çıkacak idi ise, aynı durumun yansıtmaya ihtiyaç duyulması halinde de tezahürü gerekir.
- Bizim görüşlerimiz böyle olmakla beraber Maliye İdaresi'nin, takip güçlüklerini dikkate alarak, KDV'nin delineceği endişesiyle veya yansıtma işleminin de KDV'ye tabi bir hizmet olduğu görüşüyle KDV'siz şekilde düzenlenebileceğini düşündüğümüz bazı yansıtma faturalarında KDV hesaplanmasını istemektedir.

Konunun daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacı ile aşağıda birkaç örnek ve izahata yer verilmiştir:

1. KDV Mükellefiyeti Olmayanların Yapacakları Yansıtma İşlemleri:

Örnek: Mesleki amaçlı bir dernek ile, aynı mesleki alanda faaliyet gösteren bir anonim şirket, masraflarını yarı yarıya paylaşacakları bir seminer düzenlemişlerdir. Seminerin, düzenlendiği otel, salon kirası ve ikramlarla ilgili faturayı dernek adına düzenleyip göndermiştir.

Bu olayda derneğin faturası ve KDV mükellefiyeti olmaması dolayısıyla masrafın yarısını anonim şirkete yansıtması vergisel güçlüklerle ve KDV indirim imkânının kaybolmasına yol açacaktır.

Dolayısıyla derneğin hemen faturayı otele iade edip iptalini istemesi, bunun yerine yarı bedelin kendisine, diğer yarısının da anonim şirkete fatura edilmesini sağlaması en pratik çözüm yoludur. Eğer otel tüm hizmet bedelini anonim şirkete fatura etmiş olsaydı fatura iptaline gerek kalmayabilirdi. Anonim şirket bedelin tamamını gösteren bu faturayı kayıtlarına alıp, bunun yarısını derneğe fatura edebilirdi.

2. Bankaların Yansıtma İşlemleri:

Bankalar, gider yansıtma işlemlerini en sık yapan kuruluşlar arasında yer almaktadır. Bankaların KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve gider yansıtma işlemlerinde banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından tam bir açıklığa kavuşmamış noktalar bulunması, bankaların bu konuda sıklıkla tereddüde düşmelerine ve bazı yanlış uygulamaları sürdürmelerine yol açmaktadır. Konu, fevkalâde kapsamlı ve karışık olup burada bazı belirlemeler yapmakla yetineceğiz.

- 2.1.** Bankaların aynen müşterilerine yansıttıkları ve o müşteriye aidatı belli olan giderler dolayısıyla aldıkları paralar B.S.M Vergisi'ne tabi değildir. Mesela, mükellefi müşteri olan damga vergisini banka ödemiş ve aynen müşterisine yansıtmışsa, bu nedenle aldığı para lehe alınmış sayılmaz ve B.S.M.V.'ne tabi olmaz.
- 2.2.** Giderin müşteriye aidatı açıkça belli değilse, bankaca ödenen gider münferiden ve kasti olarak tespit edilemiyorsa veya banka, gideri aynen değil, üzerine kâr koyarak yansıtmışsa bu yansıtma dolayısıyla alınan paralar B.S.M.V'ne tabidir.
- 2.3.** Bankalarca yapılan mal ve hizmet teslimleri prensip olarak KDV'nin kapsamına girmektedir. Fakat KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi ile bu işlemler istisna kapsamına alınmış olduğundan bankalarca yapılan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV'den müstesna olup, bankaların mal ve hizmet alımları dolayısıyla ödedikleri KDV iade edilmemekte bankalarca gider yazılmaktadır. Bu düzenleme karşısında bankalar, KDV ödeyerek sağladıkları ve banka adına fatura edilen mal ve hizmet bedellerini müşteriye yansıttıklarında. müşteri KDV'li fatura elde edemediği için bu giderle ilgili KDV indirim hakkını kaybetmekte ve üstelik çoğu zaman yansıtılan tutar üzerinden bankaca hesaplanan % 5 B.S.M.V.'ni ödemek zorunda kalmaktadır.

Bunu önlemek için banka faturayı müşterisi adına alıp hesap belgesi etmelidir.

3. İstisna Kapsamında Olan veya Farklı Orana Tabi Bulunan Mal ve Hizmetlerin Yansıtılması Amacı ile Düzenlenen Faturalar :

KDV Kanunu'nun 11-17'nci maddelerinde muhtelif istisnalara yer verilmiştir. Öte yandan normal oranda (% 1) değil, bundan daha düşük (% 1, % 6, % 8) veya daha yüksek (% 20) oranda vergiye tabi mal ve hizmetler mevcuttur. (25 Eylül 1990 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 90/919 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na bakınız.)

Bu düzenlemeler dolayısıyla KDV ödenmeksizin veya normal oranın altında yahut üstünde KDV ödenerek temin edilen mal ve hizmetlerin yansıtılması amacıyla düzenlenen faturaların KDV karşısındaki durumu hak- kındaki görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır:

3.1. İstisna Kapsamında (KDV'siz) Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Yansıtılması Amacıyla Düzenlenen Faturaların KDV Açısından Durumu:

KDV istisnalarından bazıları mal veya hizmetin cinsine, bazıları ise mal ve hizmeti teslim edenin niteliğine bağlı şekilde düzenlenmiştir.

Eğer mal veya hizmet, yansıtmayı yapacak olan tarafından istisna kapsamında (KDV'siz olarak) temin edilmiş ve istisna, teslim konu mal ve hizmetin niteliğinden kaynaklanmışsa, yansıtma faturasının da KDV'siz şekilde düzenleneceği tabiidir. Çünkü bu tür istisnalarda faturayı kimin ve hangi vesile ile kestiği önemli değildir, önemli olan fatura konusu mal veya hizmetin istisna kapsamında olup olmadığıdır. KDV istisnası münhasıran teslimde bulunanını hususiyetinden kaynaklanmış olması halin- de de, yansıtma faturasının KDV'siz düzenlenebilmesi gere-kir. Çünkü muhatap faturanın KDV'siz düzenlenebilmesi gere-kir. Çünkü muhatap firma mal veya hizmeti yansıtmaya gerek olmaksızın direkt şekilde temin etse KDV ödemeyecekti. Araya vekil gibi hareket eden ve ticari amaç gütmeyen birinin girmesi bu durumu değiştirmemelidir.

Aşağıdaki örneklerin meselenin daha iyi anlaşılmasına yardım edeceğini sunuyoruz.

Örnek 1:

Bir dış ticaret sermaye şirketi, ihracına aracılık ettiği malın yurt dışına gönderilmesini organize etmiştir. Malı taşıyan Türk deniz nakliyat firması, taşımacılık istisnası nedeniyle (KDV Kanunu Md. 14) KDV'siz şekilde ve dış ticaret sermaye şirketi adına navlun faturası düzenlemiştir.

ihracata aracılık anlaşmasına göre dış ticaret sermaye şirketinin, ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçıya bu navlunu yansıtması gerekmektedir.

Dış ticaret sermaye şirketinin düzenleyeceği dış navlun yansıtma faturasındaki KDV gösterilmemesi yani taşımacılık istisnasının bu yansıtma faturasında da uygulanması icap eder. Çünkü yansıtma faturasının konusu olan hizmet, istisna kapsamındadır. Hizmeti fatura kesenin bizzat yapmamış olması istisnanın tatbikine engel değildir. Nitekim 11 seri numaralı KDV genel tebliğinin D bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının ve-ya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yükle-nen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden her iki faaliyet de vergiye tabi olmayacaktır."

Örnek 2:

Bir Holding A.Ş. gerek kendi elemanlarıyla gerekse bağlı şirketlerde çalışan personelin işverence karşılanacak sağlık hizmetlerini organize etmektedir. Bağlı şirketlerden birinin genel müdürü ani müdahale gerektiren bir rahatsızlığı dolayısıyla bir üniversite hastanesine kaldırılarak ameliyat edilmiş ve hastane ücretini havi makbuz holding adına düzenlenmiştir.

Ameliyatın yapıldığı hastane, bir üniversite tarafından işletilmekte oluşu dolayısıyla KDV Kanunu'nun 17/2-a maddesi uyarınca istisna uygulamıştır. Holding şirket bu suretle KDV'siz olarak sağladığı hizmetin bedelini bağlı şirkete yansıtırken, KDV hesaplamamalıdır. Çünkü burada holdingin ticari amaç ve menfaati yoktur. Düzenlediği fatura dekont niteliğindedir. Öte yandan genel müdürü istihdam eden şirket hastane ile direkt irtibatla olabilseydi hizmeti KDV'siz olarak sağlayabilecekti. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi bu görüşlerimizin Maliye İdaresi 'nce benimsenmemesi ihtimali mevcuttur.

örnek 3:

Bir anonim şirket, işlettiği fabrikanın kapasitesi artırmak amacıyla tevsi yatırımı yapmaya karar vermiş ve projenin tatbikini 10 milyar lira bedelle, gelir vergisi mükellefi olan bir müteahhide komple ihale etmiştir.

Bir örnek olarak hazırlanan taahhüt sözleşmesine göre, bu sözleşmenin imza edilmesi dolayısıyla ortaya çıkan 50 milyon liralık (% 0.5) damga vergisinin yarısı işveren şirket, yarısı ise müteahhit şahıs tarafından karşılanacaktır.

12 numaralı Damga Vergisi Kanunu genel tebliğindeki;

"Anonim şirketlerin de imzasını taşıyan fakat kanunen veya özel mukavelelerle damga vergisi kısmen veya tamamen diğer şahıslara yansıtılan kâğıtların vergisi de bu tebliğ gereğince anonim şirketlerce ödenecektir." şeklinde ifade edilen hüküm gereğince anonim şirket, sözleşmeye kaşe basmak suretiyle verginin tamamını makbuz mukabilinde ödemiştir.

Anonim şirket, verginin yarısını (25 milyon lirayı) müteahhitten nasıl talep edecektir? Fatura mı kesmelidir? Fatura kesecekse bu faturada (25 milyon x 0,12 =) 3 milyon lira KDV gösterecek midir?

Şahsi kanaatimizce anonim şirketin fatura kesmesine gerek yoktur. Çünkü olay V.U.K.'nın 229'uncu maddesindeki fatura tarifine uymamaktadır. Ortada bir mal ve hizmet teslimi yoktur. Anonim şirket olayı izah eden bir yazı hazırlayıp, ekine bu verginin ödendiğini gösterir dokümanı koymak suretiyle müteahhitten 25 milyon lirayı talep edebilmelidir.

Anonim şirket, yansıtma işleminin faturasız yapılamayacağına inandığı veya böyle bir iddia ile karşılaşmaktan çekindiği yahut müteahhit faturada ısrar ettiği için bu parayı fatura ile talep etmek durumunda kalırsa, bize göre fatura üzerinde KDV göstermesine gerek olmayacaktır. Çünkü KDV'nin konusu, mal ve hizmet teslimidir.

Anonim şirket müteahhide mal satmadığı gibi hizmette bulunmuş da değildir. Bir an için bu faturanın KDV'siz olamayacağı düşünülse bile damga pulu teslimlerini KDV'de müstesna tutarı, daha doğrusu damga vergisini temsil eden bu nesnenin (pulun) KDV'ye tabi olamayacağına açıldık getiren 17/A-g maddesi dikkate alındığında, konusu damga vergisi olan bu faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı anlaşılabacaktır.

Örnek 4:

Aynı grup içinde yer alan iki şirketten birinin kullanmadığı kredi limiti olmasına mukabil diğer şirketin kredi ihtiyacı vardı, fakat mevcut limitleri kullandığı için bankadan kredi alamamaktadır.

İki şirket aralarında anlaşarak, kredisi müsait olan firmanın bankadan alacağı bir krediyi aynen diğer şirkete devretmesi, bu kredi ile ilgili faizlerin ve diğer finansman masraflarının kar gözetmeksizin aynen yansıtması öngörülmüştür.

Bu olay hakkındaki şahsi görüşlerimiz özetle şöyledir:

- Krediyi alıp, devreden firma diğer şirketin vekili veya kefilisi gibi hareket etmektedir. Bu firma söz konusu kredi ile ilgili masrafları kendi gider hesaplarına hiç sokmaksızın ve fatura kesmeksizin karşı firmadan talep edebilmelidir.

- Şu veya bu nedenle, kredi masraflarını gider yazıp, karşı firmaya hitaben yansıtma faturası kesse bile bu faturada KDV göstermemelidir.
- Krediyi alıp devreden şirket bu işlem dolayısıyla banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplamayacaktır. (248 sayılı Danışma Komisyonu Kararı) keza bu olayda örtülü kazanç veya örtülü sermaye durumu bulunduğu şeklinde bir iddiaya da itibar edilmesini mümkün göremiyoruz.

Şahsi görüşlerimiz böyle olmakla beraber bu konu bilhassa KDV yönüyle tartışmalıdır ve netleşmiş değildir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı bir muktezada bu tür kredi devirlerinde bir finansman hizmetinin mevcut olduğu bu itibari kredi maliyetlerinin KDV'li fatura ile yansıtılabileceği yönünde görüş belirtmiştir.

Danıştay ise bir kararında aldığı krediyi aynen bir başka firmaya aktaran ve kredi maliyetlerini dekontla yansıtip KDV hesaplamayan bir şirketin tutumunu yerinde bularak, yapılan KDV tarhiyatını ve cezayı terkin etmiştir. (Danıştay 7. Dairesi'ni 13.11.1989 gün, E.1989/2545 K.1989/2526 sayılı karar) koni ya ilgi duyanlardan bir kısmı idarenin görüşünü benimsemekte bir kısmı ise Danıştay'ın yaklaşımını haklı bulmaktadır.

3.2. Normal Oranın Altında veya Üstünde KDV Uygulana Mal ve Hizmetlerin Yansıtılması Amacıyla Düzenlenen Faturalar:

Normal oranın altında veya üstünde bir oranda KDV'ye tat tutulan mal ve hizmetlerin yansıtılması için düzenlenen faturalarda, bu mal ve hizmet için ön görülen oranda KDV hesaplanmalıdır. Mesela yine bir holding şirketin, kendi personeli yanında, bağlı şirketlerde çalışanlar yapılacak aynı sosyal yardımlı n organize ettiğini ve bu amaçla satın aldığı % 6 nispetinde KDV'ne tabi yiyecek maddelerini, personel sayılarını dikkate alarak bağlı şirketlere tevzi ettiğini farz edelim. Holding şirkete düzenleyeceği yansıtma faturalarında % 6 nispetinde KDV göstermelidir. Holding şirketin gıda maddeleri ticaretiyle uğraşan bir firma olmaması, yansıtma faturasında gıda maddeleri içi öngörülen düşük (% 6) KDV oranının tatbikine engel değildir. Çünkü bu oranın tatbiki için yansıtma faturasında belirtilen gıda maddelerinin 90/919 sayılı Bakanlar Kurulu kararına ek 11 sayılı listede yer alması tek başına yeterlidir.