

KDV ORANLARININ DEĞİŞMESİ DOLAYISIYLA  
DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

1. KDV ORANLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER :

25 Eylül 1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 90/919 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile KDV oranlarında değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişiklikleri şöyle özetlemek mümkündür :

- Halen %1 nisbetinde vergilenmekte olan tarım ürünleri ve kara nakil vasıtaları haricindeki finansal kiralama işlemlerinde oran değişikliği yapılmamış olup %1 lik oranın uygulanmasına devam edilecektir.
- Halen %3 nisbetinde vergiye tabi temel gıda maddelerinin KDV oranı 15 Ekim 1990 dan itibaren %5 e 1 Aralık 1990 dan itibaren %6 ya ve 1 Haziran 1991 den itibaren %8 e çıkacaktır.
- Halen %5 nisbetinde vergilenen, doğal gaz, ödeme kaydedici cihaz, takograf ve poşetsiz satılan gazete, dergi ve kitaplar ile binek otomobil dışındaki kara taşıtlarının finansal kiralama işlemlerinde KDV oranı 1 Aralık 1990 dan itibaren %6 ya, 1 Haziran 1991 den itibaren %8 e çıkacaktır.
- Halen %15 nisbetine tabî olan lüks mallarda 15 Ekim 1990 tarihinden itibaren oran %20 ye yükselmiş olup, lüks mallar listesinde bazı değişiklikler yapılmıştır.
- Yukarıda sayılanlar dışında kalan mal ve hizmet teslimlerinde uygulanan %10 luk genel KDV oranı 15 Ekim 1990 dan itibaren %11 e, 1 Aralık 1990 dan itibaren %12 ye çıkacaktır.

Bu yazıyı hazırlamaktaki amacımız, KDV oran değişikliklerini duyurmaktan ziyade, daha önceki oran değişimleri esnasında sıklıkla rastladığımız tereddüt konularını ve hatalı oran kullanma olaylarını dikkate alarak, oran değişikliği dolayısıyla nelere dikkat edilmesi gerektiği, hataya düşülmesi durumunda ne yapılacağı konusunda hatırlatmalarda bulunmaktır.

Konu hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır:

2. ORAN DEĞİŞİKLİĞİ NEDENİYLE DİKKAT EDİLECEK  
HUSUSLAR VE YENİ ORANLARA GEÇİŞ :

KDV oranlarının değişeceği 15 Ekim 1990, 1 Aralık 1990 ve 1 Haziran 1991 günlerinde ve bu günlere yakın tarihlerde yapılan mal ve hizmet teslimlerinde:

- Eski oran kullanılması gerekirken yeni oran,

veya

- Yeni oran dikkate alınması gerekirken eski oran

üzerinden işlem yapılmak suretiyle hataya düşülmesi muhtemeldir. Bu hatalardan sakınmak için şu prensipler göz önünde tutulmalıdır.

2.1. Mal Teslimlerinde Yeni Orana Geçiş :

KDV nin oranını (ve dönemini) doğru tayin edebilmek için, KDV nin doğduğu tarihin bilinmesine ihtiyaç vardır.

KDV Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre, mallar açısından KDV yi doğuran ana olay MALIN TESLİMİDİR.

Buna göre, teslim işlemi hangi gün vuku bulmussa, o gün için geçerli KDV oranı dikkate alınmalı. ayrıca su hususlar göz önünde tutulmalıdır :

- Mal müşteri tarafından, satıcının iş yerinde teslim alınmış veya aldırılmışsa, bu olayın vuku bulduğu gün teslim günüdür.
- Mal, satıcı tarafından alıcıya gönderiliyorsa, malın nakliyesine başlanması, veya nakliyeciyeye yahut araç sürücüsüne teslimi KDV yi doğuran işlemdir.
- Mal kısım kısım teslim ediliyorsa her bir kısmın tesliminde KDV doğar.
- Eğer, MALIN FATURASI O MALIN TESLİMİNDEN ÖNCE KESİLMİŞSE KDV, fatura tarihi itibarıyla doğar. Bu durumda malın ne zaman teslim edildiği KDV açısından önemini kaybeder.
- Fakat malın faturası teslimden sonra düzenlenmisse KDV doğusu açısından fatura tarihi önemli değildir.
- Satılan malın parasının ne zaman tahsil edildiği veya edileceği, tahsilatın güç veya imkansız oluşu KDV nin doğuşu üzerinde etkili değildir.

- GAYRİMENKUL TESLİMLERİNDE, teslim konu gayrimenkul tapuda alıcı adına tescil edilmezden önce alıcıya teslim edilmişse KDV teslim tarihinde doğar. (Uygulama böyledir) Ancak tapuda devir işlemi yapıldıktan bir süre sonra fiilî teslim gerçekleşmesse KDV tapu işlem tarihi itibarıyla doğmaktadır. Toprakta veya inşaatı devam eden daire satışlarında durum farklıdır. Burada teslim konu şey kullanıma hazır dairedir. Bu daireye isabet eden arsa payına ilişkin tapu tescil işlemi daha önce yapılmış olsa bile, bu dairenin kullanılır halde teslimi anında veya iskân ruhsatı alındığında KDV nin doğduğunu kabul etmek gerekir. Ancak bu konuda farklı görüşler bulunduğunu hatırlatmak isteriz.
- TESCİLE TABİ NAKİL ARAÇLARININ TESLİMİNDE, Noter huzurunda satış mukavelesi yapıp aracın anahtarı alıcıya teslim edildiğinde KDV nin doğduğu, aracın trafikde veya gemi sicilinde alıcı adına tescil edildiği tarihin KDV nin doğuşu açısından önemli olmadığı görüşündeyiz.
- MÜTEAHHİT İSTİHAKLARINDA, istihkakın ihale makamınca onaylandığı gün itibarıyla KDV doğar. Dolayısıyla istihkak için fatura düzenlenirken onay tarihi için geçerli KDV oranının dikkate alınması gerekir.

#### Örnekler :

- Örnek 1 : 12 Ekim 1990 günü nakliye ambarına teslim edilen plastik bidonların faturası 19 Ekim günü kesilmiştir. Bu malın KDV oranı 15 Ekimden itibaren %11 e çıkmış olmasına rağmen faturada %10 KDV gösterilir. Çünkü teslimin vuku bulduğu gün için geçerli oran %10 dur. Karışıklığın önlenmesi için bu faturaya 14 Ekim tarihinin konması tavsiyeye şayandır. Bundan önce 19 Ekim tarihli faturaların kesilmiş olması, bu faturaya 14 Ekim tarihinin konmasına engel teşkil etmez.
- Örnek 2 : Sipariş üzerine hazırlanan bir parti beyaz peynirin faturası 10 Ekimde kesilmiştir. Alıcı malın yarısını 26 Ekimde, diğer yarısını da 3 Aralıkta teslim almıştır. Bu mal fatura tanzim tarihinde geçerli olan %3 orana tabidir, teslimin faturadan sonra olması ve teslim gününde oranın artmış (veya azalmış) olması KDV açısından önemli değildir.
- Örnek 3 : Buzdolabı almak isteyen bir şahıs 10 Ekim günü, bir bayie gidip, niyetini açıklamış ve fiyat öğrenmiş, bir miktar da kaporo vermiştir. Bu kişi dolabı teslim almazdan önce seyahate çıktığı için teslim işlemi 16 Ekim günü yapılabilmektedir.

Bu olayda satıcı faturayı teslim gününün veya daha sonraki bir günün tarihini koyarak keserse %20 nisbetinde KDV göstermek zorundadır. Ancak bu olayda faturanın 15 Ekimden önce düzenlenmesi ve %15 KDV uygulanması da mümkündür.

## 2.2. Hizmetlerde Yeni Oranlara Geçiş :

Hizmetlerde KDV yi doğuran olay hizmetin ifası veya tamamlanmasıdır. Hizmetin ne zaman tamamlandığı mal teslimleri kadar kolay belirlenemez. Çünkü hizmetin bitmesi genellikle kayda geçen bir olay değildir. Bu nedenle hizmetlerde daha çok hizmet faturasının veya o hizmete ilişkin serbest meslek makbuzunun düzenlendiği tarih KDV nin doğuşu açısından önem taşımaktadır. Başka bir ifade ile hizmetin daha önceki bir tarihte tekemmül ettiğine dair bir emare mevcut değilse, söz konusu hizmete ilişkin KDV nin belge tarihinde doğduğunun kabulü ve bu tarihte geçerli KDV oranının uygulanması gerekir.

## KİRALAMA İŞLEMLERİNDE DURUM FARKLİDİR :

25 numaralı KDV Genel Tebliğine göre kiralama işlemlerinde KDV yi doğuran olay kiranın tahsilidir. Dolayısıyla bir ticari işletmeye dahil olan ve kiraya verilmiş bulunan bir gayrimenkul veya menkul mal için periyodik şekilde (aylık) fatura düzenlenmesi mecburiyeti yoktur. Kira faturası, kira tahsilatına paralel olarak düzenlenebilir. Ama mal sahibi henüz kira tahsil etmemiş olsa veya kirayı aylar sonra tahsil edeceğini bilse dahi, isterse tahsilattan önce kira faturası kesip KDV nin doğmasını sağlayabilir. Kiracı kira bedeline mahsuben para yerine senet verirse, bize göre faturanın senedin teslim alındığı tarihte değil, senedin tahsil edildiği tarihte ve bu tarih için geçerli oran üzerinden düzenlenmesi gerekir. Fakat faturanın senedin teslim alındığı gün itibarıyla kesilmesine ve bu gündeki KDV oranının uygulanmasına da herhangi bir engel yoktur. Hatta para veya senet alınması söz konusu olmasa dahi, gelecek dönemlere ilişkin faturanın kesilmesi ve KDV nin yaratılması mümkündür. (Kiranın gelir yazılması ve kira ödemesinin gider yazılması açısından sadece kiranın ilgili olduğu yıl önem ifade eder. Fatura düzenleme tarihi ve kiranın ne zaman ödendiği gelir ve gider kaydı bakımından önemli değildir).

OTELCİLİK HİZMETLERİNDE 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, gazete ve diğer hizmetler) bir bütün teşkil eder. KDV yi doğuran olay hizmetin tamamlanması olduğuna göre otelcilik hizmetinin KDV si de, müşterinin oteli terk ettiği gün itibarıyla doğar ve bu gün için geçerli oran, müşterinin otelde kaldığı tüm süre için geçerlidir.



Mesela müşteri otele 10 Ekimde yerleşmiş ve sürekli olarak 9 gün kaldıktan sonra 19 Ekim günü oteli terk etmişse 9 gün süren bu hizmet bir bütündür ve hizmet bedelinin tamamı %11 nisbetinde vergiye tabi olur.

Nitekim uygulamada hemen bütün oteller müşterinin terk tarihine göre fatura düzenlemekte ve KDV hesaplarını bu esasa göre yapmaktadırlar.

Oteldeki her gecelemenin, her yemeğin, her içeceğin ayrı birer hizmet olduğu görüşüne katılmıyoruz. Otelcilik geceleme hizmeti açısından ve öz olarak, kiraya verme işlemidir. Otedeki kiraya vermeler kısa süreli olduğu, kiraya verme dışında başka hizmetler bulunduğu ve özel bir organizasyon gerektirdiği için otelcilik ticarî faaliyet sayılmıştır. Dolayısıyla nasıl ki kirada her ay KDV doğmuyor tarafların hesaplaşması (kiranın tahsili) KDV ye vücut veriyor ise, otelcilikte de her gecelemenin ayrı bir KDV doğuran olay olmadığını, KDV nin oteli terk tarihinde doğduğunu kabul etmek gerekir.

Buna mukabil otelcilikte oteli işletenin, müşteri kalmaya devam ediyor olsa da hî herhangi bir güne kadarki hesabı çıkarıp faturaya bağlanmasına engel bulunmadığı gibi EDV Kanunu'nun 10 uncu maddesinde buna açıkça izin verilmektedir. O halde yukarıdaki örnekte bahsi geçen otel sahibi isterse 14 Ekim tarihli (4 günlük) ve %10 KDV li bir fatura ve 19 Ekim tarihli (5 günlük) ve %11 KDV li ikinci bir fatura düzenleyebilir. Keza geceleme dışındaki hizmetleri gecelemeyle ilişkin faturada gösterebileceği gibi, bunlar için yasal süre ve hükümlere göre ayrıca fatura veya fiş de verebilir.

TASIMACILIK HİZMETLERİNDE de fatura (veya bilet) taşıma bitmeden önce düzenlenmişse düzenleme tarihinde, aksi halde taşımanın bittiği günde KDV doğar ve KDV nin doğduğu günki oran dikkate alınır.

### 2.3. Fiyat Farkı, Vade Farkı ve İade Faturaları :

Bir mal satılıp fatura edildikten veya bir hizmet yapıp belgeye bağlandıktan sonra, o mal veya hizmetle ilgili olarak ilave bedel yahut ücret alınması (veya iadesi) konusu olursa, bu fark için düzenlenecek belgedeki KDV oranı o mal veya hizmetin tabî olduğu ve vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu gün için geçerli orandır. Mesela 28 Eylül günü teslim edilen bir parti toz şeker (%3 KDV li) faturasına ilişkin olarak satıcı 30 Ekim'de fiyat farkı faturası keserse bu faturada %5 değil, %3 KDV göstermesi gerekir. Eğer fiyat farkı müşteri lehine ise, müşterinin satıcıya vereceği fiyat farkı faturası yine %3 KDV li olacaktır.

Fiyat farkı faturasını hangi taraf keserse kessin, bu faturada fiyat farkının hangi malla ilgili olduğunun belirtilmesi gerekir.

Fiyat farkları için yukarıda açıkladığımız prensipler vade farkları ve iade işlemleri açısından da geçerlidir. Şu kadar ki, vade farkına uygulanacak KDV, o dönemdeki genel KDV oranının altında ise bu düşüklüğün, vade farkına konu malın KDV sinin düşük oluşundan kaynaklandığı isbat edilebilmelidir.

### 3. YANLIŞ KDV ORANI UYGULANMISSA NE YAPILMALIDIR :

Bilhassa geçiş dönemlerinde KDV oranının yanlış seçilmesine ve uygulanmasına (%10 yerine %11 veya %11 yerine %10 gibi) sıklıkla rastlanmaktadır.

Yapılan yanlışlık, bu yanlışlıkla ilgi dönemin KDV beyannamesi verilmezden önce fark edilirse iade faturası kesilebilir veya yanlış KDV gösterilen belge iade edilip iptali sağlanabilir, yerine doğru oranda KDV gösterilen yeni bir belge düzenlenebilir. Bu suretle yanlışlık tashih edilmiş olur. Eğer KDV oranı mesela %10 olması gerekirken daha yüksek (%11) gösterilmişse ve taraflar düzeltmeye gerek duymazlarsa fazla hesaplanan KDV belgeyi düzenleyen firmaca beyan olunur ve belge muhatabı bu yanlış KDV nin tamamını indirebilir. Yanlışlık, beyanname verildikten sonra fark edilmişse ve olması gerekene göre yüksek oranda KDV söz konusu ise, herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç duyulmayabileceği gibi, iade faturası kesilmek veya yanlış faturayı iptal ettirmek suretiyle yeni ve doğru bir fatura almak mümkündür.

Yanlışlık, gerekenden düşük oranda (%11 yerine %10 gibi) şeklinde ise faturayı iade edip iptal ettirmek ve yerine yeni tarihli ve KDV si doğru bir fatura almak en isabetli çözüm yoludur. Bu işlem yapılmazsa yanlış KDV li belgeyi düzenleyen taraf fark KDV, vergi cezası ve gecikme zammı ödemek zorunda kalabilir. Noksan oranda KDV taşıyan faturayı kabul edip kayda geçiren alıcıya bu fiilinden dolayı ceza verilemez.

Ancak katı bir anlayışa göre, KDV si noksan belge düzenleyip, buna göre beyanda bulunmuş olan taraf açısından vergi ziyası vardır, iptal veya iade faturası akabinde yeni fatura kesmek çözüm değildir. Noksan KDV li fatura kesenin pişmanlık yoluyla meseleyi halletmesi gerekir.

Eğer satıcı KDV oranını düşük göstermesi yüzünden, pişmanlıkla veya inceleme sonucu fark KDV ödemek zorunda kalırsa, bu KDV yi (vergi aslını) alıcıdan talep etmesi hukuku mümkündür. Bu talebe binaen alıcının satıcıya ödeyeceği fark KDV nin, nakden veya hesaben ödemenin vuku bulduğu ay KDV beyannamesinde indirebilmesi mantık gereğidir. Ancak Kanun ve tebliğlerde böyle bir indirimden söz edilmemiş olması nedeniyle bu indirim tenkide konu olabilir.