ÜÇÜNCÜ KISIM

Matrah, Nisbet ve İndirim

BİRİNCİ BÖLÜM

Matrah

MADDE 20 : TESLİM VE HİZMET İŞLEMLERİNDE MATRAH :

MADDE METNİ :

" Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah :

Madde 20- 1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.

2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine teslim yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

3. (4369 sayılı kanun'un 82/5 –e maddesi ile kaldırılmıştır)

4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tesbit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tesbit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No	Bölüm
1	VII-A,XI-A
9	5
11	F,G,H
22	I,III
24	H
25	B,H

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

KDV Kanunu'nun 20-27 inci maddelerinde KDV matrahının nasıl tesbit edileceğine dair hükümler yer almaktadır. Matrah, üzerinden KDV hesaplanacak olan (KDV oranının uygulanacağı) meblağdır.

Kanunun 20 nci maddesinin 1 no.lu fıkrasında, KDV ye tabi mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV matrahının, o teslim veya hizmetin BEDELİ olduğu hükme bağlanmıştır. Müteakip fıkralarda ise sırasiyle;

- Bedel deyimi tarif edilmiş,

+

- Fiyatı önceden tarife ile tesbit edilen yahut bedeli bilet ile tahsil olunan işlemlerde tarife ve bilet bedelinin KDV dahil olarak belirlenmesi esası getirilmiştir.

KDV matrahının tesbitine ilişkin özellik gösteren haller ise 21-27 inci maddelerde düzenlenmiştir.

20 nci maddeye ilişkin yorum ve açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

2. "*BEDEL*" DEYİMİ :

Mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV matrahı, bu mal ve hizmetin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Maddenin 2 no.lu fıkrasında belirtildiği üzere bedel deyimi;

"*..... malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.*"

Bedel denince teslim veya hizmet karşılığında, şu veya bu tarzda tahsil edilecek olan KDV HARİÇ satış tutarı akla gelmelidir. Nitekim 25/2 nci maddeye göre KDV matraha, dolayısiyle bedele dahil değildir. Bir malın fiyatı aksine açık bir hüküm veya mutabakat olmadığı süre KDV hariç tutarı ifade eder. Bedel aynı zamanda, teslimi veya hizmeti yapan KDV mükellefinin bu teslim ve hizmete ilişkin olarak HASILAT kaydına konu edeceği meblağa eşittir.

Bedelin ve dolayısiyle KDV matrahının tesbiti hakkındaki 20 nci maddenin 1 ve 2 nci fıkralarına ilişkin diğer hususlar aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2.1. Peşin ve Vadeli Satışlarda Bedel (Matrah) :

Teslim veya hizmetin peşin para karşılığı yapılmasında herhangi bir özellik yoktur. Müşterinin ödediği *"bedel"* KDV matrahı olarak dikkate alınır. Bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ve mal bedeli (KDV dahil tutar) müşteriden tahsil edilir. Bedel, 6 ile başlıyan hesaplar grubundaki hasılat hesabına, KDV si ise "*391 HESAPLANAN KDV*" hesabına alacak kaydedilir. Bedelin kısmen veya tamamen daha sonra tahsil edilecek olmasında da durum aynıdır. Fakat taraflar, satışın vadeli olması nedeniye ayrıca vade farkı ödenmesini öngörmüş iseler, bize göre vade farkı hesaplanıp bedele dahil edilebileceği gibi, işlem peşin fiyat üzerinden yapılıp vade farkı daha sonra faturaya bağlanabilir (Vade farkı konusu 24 üncü maddede açıklanmıştır).

Bedelin döviz ile belirlenmiş olması durumunda KDV matrahı olarak dikkate alınacak YTL tutarının nasıl tesbit edileceği 26 ncı maddede düzenlenmiştir. Bedelin döviz ile tesbiti halinde, ödemenin daha sonra yapılması nedeniyle bu dövizin YTL karşılığında meydana gelen lehte veya aleyhteki kur farklarının KDV karşısındaki durumu 1 inci maddedeki 6.6.nolu bölüme bakınız.

Bedelin sonradan herhangi bir nedenle artması ve azalması (fiyat farkları) konusunda 1 inci maddedeki 6.5. nolu bölüme, işlemden tamamen vazgeçilmesi konusunda 35 inci maddeye bakınız.

2.2. Bedelin Kısmen veya Tamamen Ayın Olarak veya Hizmetten Faydalanma Suretiyle Tahsili :

Bedel kısmen veya tamamen, müşteriden başka bir mal veya hizmet alınmak suretiyle tahsil edildiğinde, teslim alınan malın yahut faydalanılan hizmetin KDV hariç tutarı bedele (KDV matrahına) dahil edilir. Çünkü burada karşılıklı iki işlem vardır ve her iki işlem KDV açısından bağımsız birer işlem olarak değerlendirilmelidir. (Bu konuda 2 nci madde ile ilgili 10 no.lu "TRAMPA" başlıklı bölüm bakınız.)

2.3. Satıcıya Ait Bazı Giderlerin Alıcı Tarafından Yapılması :

Bazı hallerde müşteri durumundaki kişi veya firma kendisine teslim olunacak mal yahut yapılacak hizmetle ilgili olup satıcı tarafından temini gereken mal veya hizmetleri üstlenebilir yahut bu mal ve hizmetlerin bedelini ödeyebilir. Müşterinin karşıladığı bu gibi giderlerin satıcı tarafından KDV

+

+

matrahına dahil edilip edilmeyeceğini tayin edebilmek için, işlemin mahiyetine taraflar arasındaki anlaşmaya ve giderin hangi tarafa ait olduğuna bakılmalıdır.

Konuyu örnekler üzerinde izah etmekte yarar vardır :

- Yatırım yapmakta olan firma, ithal ettiği makinelerin montajı işini bir yabancı şirkete yaptırmaktadır. Taraflar arasındaki anlaşmaya göre, yabancı şirket bu iş için belli bir ücret alacak, ayrıca göndereceği montörlerin otel ücretleri yatırımcı tarafından üstlenilecektir. Bu örnekde montörlerle ilgili otel ücretleri yabancı şirketin, bu iş ile ilgili olarak ve montaj bedeline ilaveten sağlanmış menfaattır. Çünkü montörler yabancı şirketin elemanı olduğuna göre bu elemanların otel ücretleri de normal olarak yabancı şirket tarafından karşılanmalıdır. (G.V.K. Md:67) Yabancı şirketin bu masraftan kurtarılması, ona menfaat sağlanması anlamındadır. Bu nedenle yatırımcı firma, otel faturalarına dayalı KDV indirimi yapamaz. KDV dahil tutarı KVK nun 24 üncü, maddesi uyarınca ve vergi anlaşmalarında stopajı önleyen hüküm yoksa brütleştirip stopaj hesaplar ve bu brüt üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV ödeyip indirir (Md:9). Söz konusu brüt tutarı yatırım maliyetinin tesbitinde dikkate alır. Vergi anlaşması nedeniyle stopaj doğmuyorsa, sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV nin matrahı otel faturasındaki KDV dahil tutardır.

- Aynı yatırımcı, fabrika binasının inşaası işini bir müteahhide ihale etmiştir. Anlaşmaya göre tüm inşaat malzemesini yatırımcı temin edecek müteahhit sadece plan-proje, işçi temini ve gözetim hizmetlerini ifa edecektir. Bu örnekde yatırımcının müteahhide inşaat malzemesi teslimi, mülkiyet devrini içermediğinden KDV doğucu işlem değildir. Öte yandan müteahhit bu malzemeleri istihkakına dahil etmeyecek, sadece yaptığı hizmetleri istihkaka ve faturaya bağlayacaktır. Çünkü anlaşmaya göre bu malzemelerin müteahhit tarafından temini öngörülmemiş ve malzemeler müteahhit tarafın temin ve teslim edilmiş değildir. .

- Nakliyeci firma sürekli olarak, bir benzin istasyonuna akaryakıt taşımakta ve nakliye bedelinin bir kısmını o istasyondan bedava mazot almak suretiyle tahsil etmektedir. Bu durumda nakliyeci nakliye bedelinden, bedava aldığı mazot bedelini indirmek suretiyle KDV matrahını tesbit edemez. Bedava mazot tutarını faturasında iskonto olarak da gösteremez. Her iki taraf da kendi işlemlerini, normal bedelleri üzerinden fatura etmek mecburiyetindedir. Nakliyeden doğan alacak ve mazot alımından doğan borç, cari hesaplar yoluyla mahsuba konu olur. Ancak nakliye bedeli, bu nakliye için gerekli mazot hariç olarak tesbit edilmiş ise nakliyeciye münhasıran bu taşımalar için gerekli miktardaki mazot teslimi mülkiyet devrini içermediğinden KDV doğurucu işlem değildir. Nakliyeci anlaşmaya uygun olarak faturasını düzenler, nakliyeyi yaptıran ise bu fatura yanı sıra, nakliyeci eliyle sarf ettiği mazotu taşıma giderleri hesabına alır. Ancak aksi bir iddiaya maruz kalmamak bakımından mazotun nakliyeciye fatura edilmesi, nakliyecinin de mazot dahil nakliye bedeli üzerinden taşıma faturası kesmesi isabetli olur.

- Bir avukat belli bir ücret karşılığında üstlendiği dava nedeniyle Ankara'ya gitmiş ve orada üç gün konaklamıştır. Avukatın gidiş dönüş bileti ve otel giderleri davacı firma tarafından karşılanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesindeki amir hükme göre, söz konusu uçuş ve konaklama bedellerinin avukat tarafından karşılanması ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Taraflar, seyahat ve ikamet giderlerinin davacı tarafından üstlenilmesi şartını öngöremezler. Dolayısiyle davacı firma, ya harcama belgelerini avukat adına alıp avukata dekont edecek, ya da bu belgeleri kendi adına alıp gider yazacak ve fatura ile avukata yansıtacaktır. Avukat ise her iki halde de uçuş ve konaklama giderlerini kapsayacak şekilde serbest meslek makbuzu düzenleyecektir (Bize göre 67 nci madde hükmü yeniden düzenlerek veya Tebliğle yorum getirilerek işveren tarafından üstlenilecek giderlerin kapsamı genişletilmelidir. Zaten uygulama, mevcut hükme aykırı şekilde sürmektedir.)

- Bir muktezada ;

  "*..... gümrük komisyonculuğu faaliyeti ile ilgili olarak müşteriler adına yapılan masrafların komisyon bedeline dahil edilip toplam tutar üzerinden fatura düzenlenmesi ve bu tutar üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekir.*"

+

+

ifadesine yer verilmiştir. Bu mukteza yanlıştır veya yanlış anlaşılmaya müsaittir. Mesela gümrük komisyoncusu gümrüklemeye konu malın gemiden indirilmesi veya ekspertiz için gerekli ücreti ödediğinde, bu hizmetin faturasını müşterisi adına alıp ona dekont edebilir veya harcadığı parayı, belgesini ibraz ederek müşterisinden nakden tahsil edebilir. Bu takdirde tahliye veya ekspertiz masrafı komisyon tutarına yani komisyoncunun hesaplayacağı KDV matrahına dahil edilmez. Nitekim GVK'nun 67'nci maddesine göre vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz GİBİ hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarfedilen para ve ayınlar, serbest meslek gelirlerine (dolayısiyle serbest meslek erbabı tarafından hesaplanacak KDV nin matrahına) dahil değildir.

- Petkim A.Ş. kendi fabrika sahasında yapılmak üzere bir müteahhide iş vermiştir. Müteahhidin elemanları işi yaparken Petkim'e ait telefonları kullanmaktadır. Petkim ise bu kullanım dolayısıyle bir bedel hesaplamakta, bu bedelin istihkak tutarından (istihkaka ait KDV matrahından) düşülmesini istemektedir. Halbuki burada trampa durumu (KDVK Md. 2/5 vardır. Petkim'in telefon ücretini müteahhide fatura etmesi, müteahhidin de, telefon için düşüm yapmaksızın istihkakını ve faturasını düzenlemesi gerekir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 20.1.2000 tarih ve 413 sayılı muktezasında bu husus teyid edilmiştir.)

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere alıcı tarafından temin olunan mal ve hizmetlerin, satıcıya yansıtılması ve satıcının da bunları KDV matrahına dahil etmesi mecburiyetinden söz edebilmek için söz konusu mal ve hizmetler mutlak surette satıcı veya hizmet ifa eden tarafından temini gereken mal ve hizmetler olmalıdır.

2.4. Taahhüt İşlerinde Matrah :

Bilindiği üzere taahhüt işlerinde teamülen istihkak raporu düzenlenmekte, bu raporda müteahhit belli bir periyot içinde veya aşamada, yaptığı işleri, varsa ihzaratı, fiyat farkını, nefaset farkını, avans ve stopaj kesintilerini, damga vergisini ve diğer unsurları göstermektedir. İstihkak raporu işveren tarafından onaylandığında istihkak kesinlik kazanmakta ve KDV onay tarihinde doğmaktadır. Müteahhit onaydan itibaren 7 gün içinde bu istihkaka ilişkin faturayı düzenlemek durumundadır. (Taahhüt işlerinde KDV yi doğuran olay konusunda farklı yaklaşım içeren Danıştay kararları olup bu konuda 10 uncu maddeye bakınız.)

İstihkakda, KDV matrahına girmesi gereken ve gerekmeyen unsurları net bir şekilde görebilmek için aşağıdaki örneği inceleyelim :

ÖRNEK :

		Milyon TL
1.	İhzarat (Şantiyeye getirilen malzeme) ……..	300
2.	imalat (Tamamlanan işler) ……	900
3.	İhzarat kesintisi (tamamlanan işlerde kullanılan ve daha önce ihzarata konu olan malzeme bedelleri) ……..	150
4.	Fiyat farkı (müteahhit lehine) ……	50
5.	Nefaset farkı (müteahhit aleyhine) ……..	100
6.	KDV MATRAHI (1+2+4)-(3+5)= ……..	1.000
7.	KDV (6x0,18) ……..	180
8.	KDV dahil tutar (6+7) ……	1.180
9.	Nakit avans kesintisi (2x0,15) ……	135
10.	Gelir V.Stopajı (6-9) x 0,05 ……	43,25
11.	Damga V.kesintisi (6-9)x0,0075 (*) ……..	6,49
12.	İşveren tarafından ödenen müteahhide ait SSK primi ……..	20
13.	Teminat (retention) kesintisi (6x0,05) ……	50
14.	Müteahhide yapılacak nakit ödeme …… 8-(9+10+11+12+13)	925,26

(*) 30 nolu damga vergisi genel tebliği dikkate alınarak hesaplanmış ve bu istihkakın damga vergisine tabi bir istihkak olduğu varsayılmıştır.

+

+

2.5. Devir ve Bölünme İşlemlerinde KDV Matrahı :

Bilindiği üzere GVK'nun 81 inci ve KVK'nun 37,38,39 maddeleri yapılan devir ve bölümler Md:17/4-c uyarınca KDV den müstesnadır. Bu maddelerdeki şartların ihlali nedeniyle KDV istisnasının uygulanmadığı veya söz konusu maddelerin kapsamına girmeyen devir işlemlerinde KDV matrahı, devre konu aktif değerlerin emsal bedellerine, nakdî mevcut ve alacakların eklenip borçların tenzili suretiyle hesaplanmalıdır. Bu şekilde bulunacak global KDV matrahı, mallardan herbirinin emsal bedelinin, toplam emsal bedel içindeki payına göre, bu mallara tevzi edilmelidir.

2.6. Destekleme Ödemesine Konu Edilen İşlemlerde KDV Matrahı :

Bazı mallar, üreticiye ucuz girdi sağlamak amacıyla Devletçe sübvanse edilmektedir. Bunun tipik örneğini çiftçiye satılan kimyevi gübre için üretici veya dağıtıcı firmalara kilogram başına yapılan destekleme ödemelerinde görüyoruz. Satıcıya destekleme ödemesi yapılan bu gibi durumlarda satıcı, normal satış fiyatı (bedel) üzerinden KDV hesaplaması yapmakta ve destekleme tutarını KDV dahil meblağdan tenzil etmektedir. Zira destekleme ödemesi bedeli, dolayısiyle KDV matrahını azaltan bir unsur değildir. Bedelin kısmen alıcı kısmen Devlet tarafından ödenmesi söz konusudur.

2.7. Satış Tutarı KDV Dahil Olarak Belirlenen İşlemlerde KDV Matrahı :

57 nci maddede açıklandığı üzere perakende yapılan teslim ve hizmetlerde bedel KDV dahil olarak belirlenir, liste ve etiketlerde bu şekilde gösterilir. Keza 20 nci maddenin 4 nolu fıkrasında fiyatın tarife ile tesbit edildiği ve bedelin biletle tahsil olunduğu işlemlerde bedelin KDV dahil olarak belirlenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu mecburiyetlere konu olmayan işlemler de dahî bazen fiyatın KDV dahil şekilde zikredildiği görülmektedir.

Satış tutarının KDV dahil olarak belirlendiği (bedelin ve KDV nin müstakilen görülmediği) bu gibi durumlarda KDV matrahını ve KDV tutarını bulabilmek için, KDV dahil tutarın İÇ YÜZDE HESABI ile ayrıştırılması gerekmektedir.

ÖRNEK :

Mesela firma KDV dahil tutarı, 590.000 TL. olan fuel-oil almışsa bu maldaki KDV oranının %18 olduğunu dikkate alarak;

alış bedelinin (590.000 : 118 x 100 =) 500.000 TL.
indirilecek KDV tutarını (590.000 : 118 x 18=) 90.000 TL.

şeklinde hesaplayacaktır.

Fuel-oil satıcısının da bu meblağları hasılat ve hesaplanan KDV olarak dikkate alacağı tabiidir.

Başka bir örnek verelim;

Firma personeline işyerinde yedireceği yemek yapımında kullanılmak üzere perakende satış fişi ile 950 TL. lık % 8 orana tabi gıda maddeleri satın aldığında; malzeme bedelini (950 : 108 x 100 =) 879,63 TL indirilecek KDV tutarını (950 : 108 x 8 =) 70,37 TL şeklinde hesaplayacak, satıcı firma ise bu tutarları hasılat ve teslim KDV si olarak işleme tabi tutacaktır.

Tabiatıyle, bu şekilde (iç yüzde hesabıyla) KDV ayırabilmek için bedelin KDV ihtiva ediyor olması gerekir. Mesela yurt içi uçuşlara ilişkin bilet veya fatura tutarları KDV ihtiva eder ve bu KDV iç yüzde hesabıyle bulunur. Buna mukabil yurt dışı uçuşlara ilişkin bilet veya faturaları 14 üncü maddedeki istisna uyarınca KDV içermez ve bu nedenle KDV ayırımına konu edilemez.

2.8. Bedele KDV'nin Dahil Olup Olmadığının İhtilaflı Olması Halinde Durum :

Bazen fiyat verilirken fiyata KDV nin dahil olup olmadığı belirlenmemekte, alıcının fiyatı KDV dahil olarak algılaması, satıcının ise bu fiyata ilaveten KDV talep etmesi nedeniyle taraflar arasında anlaşmazlık çıkmaktadır. Bu gibi anlaşmazlıklarda İdare bitaraf kalmakta ve meselenin taraflarca kendi aralarında yahut hukuki yoldan çözüme bağlanması gerekmektedir. (Teklif verilirken, fiyata KDV nin dahil olup olmadığının belirtilmesinde, sonradan ihtilaf çıkmasını peşinen önlemek bakımından yarar vardır.)

+

+

Konu hakkındaki detaylı görüşlerimiz, Mükellefin Dergisi – Ağustos 2001 sayısındaki yazımızda belirtilmiştir.

Kira tesbit davasına konu olaylarda mahkemece tayin edilen kira, KDV hariç brüt kiradır. Kiracının bu brüt kira üzerinden hesaplanan KDV yi de mal sahibine ayrıca ödemesi gerekir. Bu konudaki İstanbul Defterdarlığı muktezası şöyledir (6.3.2000 – 1689) :

"*Dilekçemizde, müvekkiliniz şirket ile kiracısı olan…… (şahıs firması ……) aralarında oluşan ihtilaf nedeniyle Zeytinburnu İcra Tetkik Mercii hakimliğinin 1999/539 Esas 694 Karar Sayılı ilamı ile KDV'nin Brüt kira parasının içinde olmayacağı, tespit edilen brüt kiranın sadece stopaj ve fon kesintisini kapsayacağı biçimindeki kararı kiracı vekili tarafından temyiz edildiği Yargıtay 12. Hukuk Dairesi Mahkemenin kararını bozduğu, mahkemece tespit edilen kira parasının dışında ayrıca bir KDV'nin istenemeyeceğinin ifade edildiği belirtilerek KDV'nin kira bedeline ilave edilerek alınıp alınmayacağı konusunda görüş talep edilmektedir.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde gelir vergisi kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu, 17/4-d maddesinde ise sadece iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrımenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 20. maddesinin 1. fıkrasında "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel" olduğu ve aynı maddenin 2. fıkrasında da "Bedel deyimi, malın teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet değerler toplamını ifade ettiği" belirtilmektedir.

Buna göre, düzenlenecek faturalarda kira bedeli üzerinden (varsa gelir vergisi tevkifatı ve fon kesintisini de dahil ederek) katma değer vergisinin hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir."

Aynı şekilde İstanbul 3. İflas Dairesi'ne verilen bir muktezada, müflis firmanın taraf olduğu kira sözleşmesinde kira 100.000.000 TL olarak belirtilmişse KDV'nin 18.000.000 TL olarak hesaplanması ve kiracıdan 18.000.000 TL tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 23.10.2001 tarih ve 5040 sayılı muktezası)

2.9. Gayrimenkul Satışlarında KDV Matrahı :

KDV ye tabi gayrimenkul teslimlerinde de KDV matrahı, satış bedelidir. Satışta ortaya çıkan tapu harcı taraflarca ödenir ve KDV matrahını etkilemez. Ancak satıcı tarafından ödenmesi gereken tapu harcı, emlak vergisi, vergi cezası ve benzerlerinin bu satışla ilgili olarak alıcı tarafından üstlenilmesi satıcıya sağlanmış menfaattir ve KDV matrahına dahil edilmelidir. (Konumuzun dışında olmakla beraber tapu harcına matrah teşkil edecek olan meblağın, KDV hariç satış bedeli olduğunu hatırlatmakta yarar görüyoruz.)

2.10. Sorumlu Sıfatıyla Ödenecek KDV'nin Matrahı :

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV nin mahiyeti ve matrahı konusunda 9 uncu maddeye ilişkin bölümde yeterli açıklamaya yer verildiği için burada tekrarına gerek görmüyoruz.

3. BEYAN DIŞI BIRAKILAN KDV MATRAHLARINDA DURUM :

KDV ye tabi mal teslimlerine veya hizmet ifalarına ilişkin matrahın kısmen veya tamamen beyan dışı bırakıldığı tesbit ve isabet edilirse, mükellefin KDV beyanları buna göre revize edilir ve bu revizeye göre eksik KDV tahakkukuna veya haksız KDV iadesine yol açıldığı görülürse vergi ziyaı cezalı KDV tarhiyatı yapılır ve gecikme faizi hesaplanır. Hesaplanan KDV deki eksiklik, ödenmesi gereken KDV yi azaltmamış veya haksız KDV iadesine sebebiyet vermemişse mükellef hakkında hiçbir cezai işlem yapılmaz, devrolan KDV nin küçültülmesi ile yetinilmelidir. Ancak KDV matrahının eksik beyan edildiği konusunda yeterli ve somut bir tesbit bulunmalıdır. (Yaklaşım Dergisinin Mayıs 200 sayısındaki Danıştay 9 inci Daire Kararı)

+

+

4. FİYATIN TARİFE İLE BELİRLENDİĞİ VE BEDELİN BİLETLE TAHSİL OLUNDUĞU İŞLEMLERDE KDV MATRAHI :

20 nci maddenin 4 nolu fıkrasına göre;

- Fiyatı belli bir tarifeye göre tesbit edilen işlerde TARİFENİN

- Bedelin biletle tahsil edildiği hallerde BİLET BEDELİNİN,

KDV DAHİL olarak belirlenmesi ve fiyata KDV nin dahil olduğunun, tarife, fiyat listesi veya bilet üzerinde belirtilmesi gerekir. Bu hükmün KDV mükelleflerine ve alıcılara kolaylık sağlamak ve mükerrer KDV tahsili suretiyle haksız kazanç sağlanmasını önlemek amacıyla konulduğu anlaşılmaktadır.

Konuya ilişkin hususlar aşağıdaki iki bölümde izah edilmiştir :

4.1. Fiyatın Tarife İle Tesbit Edildiği İşler :

KDV Kanunu'nun 20 nci maddesindeki 4 nolu fıkrada bahsi geçen, "*Belli tarifeye göre fiyatı tesbit edilen işler*" tabiri yeterince açık değildir.

9 nolu Tebliğe göre;

- Gazete,
- Dergi,
- Kitap,
- İlaç,
- Akaryakıt
- VE BENZERLERİ

için önceden belirlenen nihaî satış fiyatının tarifelerde, ambalaj üzerinde, listelerde yahut doğrudan mal üzerine baskı, etiket yapıştırma suretiyle belirlenmesinde KDV DAHİL tutarlar üzerinden gösterilmesi gerekmektedir

Keza 11 nolu Tebliğe göre;

- Kuru temizleyiciler,
- Tarife dışında hiç bir ücret almayan lokanta, kebapçı, sinema, tiyatro, stadyum ve aynı mahiyetteki yerler, fiyatlarını KDV dahil olarak belirtmek durumundadır.

9 ve 11 nolu Tebliğlerdeki örneklerden anlaşıldığı kadarıyla, perakende satış fiyatı ÖNCEDEN VE KESİN OLARAK tesbit edilen tüm mal ve hizmetler 20/4 üncü maddedeki manada tarifeli işlerdir ve bu işlerin fiyatı KDV dahil şekilde nihai alıcının bilgisine sunulur. 57 nci maddeye ilişkin bölümde izah edildiği üzere, etiketlerde ve fiyat listelerinde fiyatın KDV dahil olarak gösterilmesi usulü sadece tarifeye tabi ve biletle belirtilen işlemlerden ibaret değildir. Tarife ve bilet söz konusu olmasa dahî tüm perakende satışlarda, müşterinin bilgisine sunulan fiyatın KDV dahil olarak zikredilmesi gerekmektedir. Tarifeli işlerin hemen hemen tamamı 57 nci madde kapsamına da girdiği için, hangi işlerin tarifeli iş olduğu fazlaca önem ifade etmemektedir.

Tatbikatta, bazı PTT hizmetleri, abonman kartı bedelleri ve kamu kuruluşlarınca tarifeye bağlı olarak yapılan bazı teslim ve hizmetlerin de tarifeye tabi işlem sayıldığı görülmektedir.

Tarifeye tabi işlemlerle ilgili olarak 9 nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalara yer verilmiştir:

"*Perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde vergili perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır. Bu malların perakende satışını yapan kimseler ise, vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca katma değer vergisi tahsil etmeyecekler, ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dahil katma değer vergisini tespit ederek ayıracaklardır. Bu şekilde hesaplanan katma değer vergisinden mal alımları sırasında vesair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabidir.*"

+

+

Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 19.4.1999 tarih ve 14824 sayılı muktezada şöyle denilmektedir :

"*İlgi yazınızın incelenmesinden, bedeli Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen posta pullarının katma değer vergisinin bedele iç yüzde uygulanarak tespit edilip edilmeyeceği hususu ile Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından çıkarılacak hatıra para ile madalyonların satışında acentelerin düzenleyeceği fatura ve yazar kasa fişlerinde katma değer vergisi uygulaması hakkında bilgi istenildiği anlaşılmıştır.*

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4 üncü maddesinde belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin katma değer vergisi dahil tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümünde, tarifesi vergi dahil olarak tespit edilen işlere ait katma değer vergisinin iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanıp indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.

Bu durumda, 22 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B) bölümü hükmü uyarınca, bedeli Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen posta pullarına ilişkin katma değer vergisinin bedele iç yüzde oranı uygulanarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından çıkarılacak hatıra para ile madalyonların acentelerce satışının perakende bir şekilde yapılması halinde, acentelerin satış bedeline katma değer vergisi dahil ederek fatura ve benzeri vesikaları düzenlemeleri gerekmektedir.

Ancak satışın perakende bir şekilde yapılması halinde hatıra para ile madalyonların satış bedeline katma değer vergisine dahil edilmeksizin fatura ve benzeri vesikaların düzenlenmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir."

Avukatlık ücret tarifesindeki ücretlere KDV nin dahil olup olmadığı konusunda yoğun görüş ayrılıkları ve ihtilaflar yaşanmıştır.

Yargıtay 13 üncü Hukuk Dairesi'nin 12.02.2004 tarih ve E:2003/11629 K:2004/1372 sayılı Kararı'nda KDV Kanunu 20/4 üncü maddesi uyarınca belli bir tarifeye göre alınan ücrete KDV'nin dahil olması gerektiği bu nedenle tarifede belirtilen ücrete ilaveten KDV istenmesinin yasaya aykırı olduğu hükme bağlanmıştır. (Yaklaşım Dergisi Ekim 2004 sayısı)

Aynı şekilde Danıştay 11 nci Dairesi'nin 09.04.2004 tarih ve E:2004/267 K:2004/1685 sayılı Kararı'nda avukatlık asgari ücret tarifesindeki, vekalet ücretine ayrıca KDV ilave edileceği yolundaki hükmün KDV Kanunu'nun 20/4 üncü maddesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle, tarifede yazılı rakamların KDV dahil meblağlar olduğu buna ayrıca KDV ilave edilemeyeceği ifade edilmiştir. (Danıştay Dergisi 2004/5)

Mahkemelerin yukarıdaki görüşlerine katılmamız mümkün değildir. Çünkü KDV Kanunu'nun 20/4 üncü maddesi ile amaçlanan husus KDV içermekte olan bir bedele tekrar KDV ilave edilmesi suretiyle haksızlık yapılmasının önlenmesidir. Avukatlık ücret tarifesini hazırlayanların iradesi belli bir meblağı avukatlık asgari ücreti olarak tayin etmek ve KDV'nin buna ilaveten hesaplanmasını sağlamaktır. Hernekadar 20/4 üncü maddede tarifenin hazırlanmasında bedelin KDV dahil şekilde tespit edileceği belirtilmekte ise de, tarifenin altındaki ücrete KDV ilave edileceğine dair dipnot KDV dahil tarife tutarının tarife üzerinden tespitini sağlamaktadır. Bu sadece bir gösterim tarzı olup, KDV oranı değiştiğinde tarifedeki KDV hariç ücretin sabit kalıp sadece KDV kısmının otomatik olarak değişmesini amaçlamıştır. Bir tarifenin "*KDV dahil 118 YTL*" şeklinde tayin edilmesiyle, "*100 YTL (buna KDV ilave edilir)*" şeklinde ifade edilmesi arasında fark yoktur. Tarifeyi düzenleyenlerin açık iradesi hilafına yukarıdaki Mahkeme Kararlarıyla tarife ücretleri küçültülmüş ve bu yönüyle yasaya aykırı olduğunu düşündüğümüz bir durum meydana gelmiştir. Zira tarifede 100 + 18 = 118 YTL asgari ücret öngörülmüş iken, yukarıdaki Mahkeme Kararları bunun 84,74 + 15,26 = 100 YTL asgari ücrete dönüşmesine yol açmıştır.

4.2. Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Haller :

V.U.K. nun 233 üncü maddesine göre, aşağıdaki vesikalar perakende satış vesikalarıdır :

- Perakende satış fişleri,

+

+

- Makineli (yazar kasaların) kasaların kayıt ruloları,
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri,

Görüldüğü gibi BİLET bir perakende satış vesikası türü olup, gösteri mahallerine girişlerde ve yolcu taşımacılığında ve benzeri alanlarda, hasılatın belgelendirilmesinde kullanılmaktadır.

Bedelin biletle tahsil edildiği bu hizmetlerde hizmet bedelinin KDV dahil olarak zikredilmesi gerekmektedir. Mesela bir organizatör firma düzenlediği konseri halka duyurmak için gazeteye reklam vermiş ve konsere giriş ücretinin 20 YTL olduğunu belirtmişse bu meblağ KDV dahil tutardır. Bu tutarın ;

(20:118x100=) 16,95 YTL. KDV hariç bedeldir yani KDV matrahıdır.

Biletle belgelenen işlemlerde bedel, bilet üzerinde de KDV dahil tutar üzerinden gösterilir. Ancak bunun sebebi 20/4 madde değil, işlemin perakende satış vesikalarından biri olan biletle belgelenmiş olmasıdır.

Bedelin biletle tahsil edildiği işlemlerden bir kısmı özel matrah şekline tabi olup bu konu 23 üncü madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır.

11 nolu KDV Genel Tebliğinin F-2 bölümünde yolcu biletleri ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir.

"*Otobüslerle yapılan şehirlerarası yolcu taşımacılığında, otobüs şirketleri, taşımacılık işini başka otobüs sahiplerine yaptırsalar bile kendi adlarına kestikleri bütün biletlerle ilgili katma değer vergisini kendileri beyan edeceklerdir. Bilet bedelleri katma değer vergisi dahil olarak tespit edileceğinden, beyan edilecek vergi, toplam hasılat 11'e bölünerek hesaplanacaktır. Öte yandan bağımsız otobüs sahipleri şirkete yaptıkları taşıma hizmetinin bedelini tahsil ederken, tahsilat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanacak ve düzenleyip şirkete verdikleri faturalarda göstereceklerdir. Bu şekilde hesaplanan vergi otobüs şirketleri tarafından, yolculardan tahsil edilen katma değer vergisinden genel hükümler çerçevesinde indirilecektir*."

(Buradaki 11 e bölme işlemi KDV oranının %10 olduğu varsayımına dayanmaktadır. Halen geçerli olan %18 olduğuna göre KDV tutarı, KDV dahil bilet bedelinin 118 e bölünmesi ve çıkan rakamın 18 ile çarpılması suretiyle bulunacaktır.)

5. ATIKSU BEDELLERİNİN KDV MATRAHINA DAHİL OLUP OLMADIĞI :

60 no.lu KDV Sirkülerinde, konu ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir :

"4.1. Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44 üncü maddesinde yer alan çevre temizlik vergisine ilişkin hükümler, 1/1/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle yeniden düzenlenmiş ve sözü edilen tarihten itibaren atık suya ilişkin çevre temizlik vergisi uygulamasına son verilmiştir.

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 13/a maddesinde, Genel Müdürlüğün (İSKİ) su satışı veya kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık, tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler gelirleri arasında sayılmış, ek 5 inci maddesinde de bu Kanunun diğer büyükşehir belediyelerince de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde atık su bedelleri 2560 sayılı Kanun hükmüne göre tahsil edilmekte olup büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde atık suya ilişkin herhangi bir ücret alınmamaktadır.

Bu itibarla, büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen bedelin KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir."

+

+

6. HAZİNECE KARŞILANAN SİGORTA PRİM TUTARLARININ İDARECE YÜKLENİCİNİN HAKEDİŞİNDEN KESİLMESİNDE, BU KESİNTİ KDV MATRAHINDAN İNDİRİLMEYECEKTİR :

60 no.lu KDV Sirkülerinde konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır :

"4.3. Hazinece Karşılanan Prim Tutarlarının İdarece Yüklenicinin Hakedişinden Kesilmesinde KDV Matrahı

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 81 inci maddesinin (ı) bendinde, "Bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalıları çalıştıran özel sektör işverenlerinin bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları primlerinden, işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutar Hazinece karşılanır." hükmüne yer verilmiştir.
İşveren sigorta priminin belli bir tutarının Hazine tarafından karşılanması suretiyle yapılacak hakediş ödemelerinde, (söz konusu primler indirilse dahi) işveren sigorta priminin Hazinece indirilmeden önceki hakediş bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu itibarla; 5510 sayılı Kanunun 81/ı maddesi kapsamında işveren hissesinin beş puanlık kısmına isabet eden tutarın Hazine tarafından karşılanması nedeniyle işçilik maliyetleri içerisinde yer alan sigorta primlerinde, dolayısıyla da toplam maliyetlerde bu tutar kadar bir azalma meydana gelmekle birlikte, söz konusu tutar Hazine tarafından işveren adına ilgili Kuruma aktarıldığından, bu tutar indirilmeksizin belirlenen toplam işlem bedelinin KDV matrahı olarak dikkate alınması ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca; fazladan yararlanıldığı tespit edilen sigorta primi teşvik tutarının mükellefin hakediş bedeli üzerinden kesilmek suretiyle geri alınmasına yönelik uygulama, fazla yararlandırılan Hazine yardımının tahsiline yönelik bir uygulama olup, bu durumun KDV matrahı ile ilişkilendirilmesine imkân bulunmamaktadır."

+