

MADDE 4 : HİZMET

MADDE METNİ :

"Hizmet:

Madde 4 - Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	III
26	L-2

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler, hizmet ithalatı ve 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasında sayılan diğer hizmetler KDV ye tabi bulunmaktadır.

Hizmet şeklindeki işlemleri KDV kapsamına alan kanun koyucu HİZMETİN TANIMI'nı yapmak ihtiyacı duymuş ve 4 üncü maddede şu tanıma yer vermiştir:

"Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı DIŞINDA KALAN İŞLEMLERDİR." (Burada bahsi geçen teslim kavramı 2 nci maddede, teslim sayılan haller ise 3 üncü maddede düzenlenmiştir).

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere KDV uygulaması bakımından hizmet, alabildiğine geniş bir kavramdır.

Maddede;

- Bir şeyi yapmak,
- İşlemek,
- Meydana getirmek,
- İmal etmek,
- Onarmak,
- Temizlemek,
- Muhafaza etmek,
- Hazırlamak,
- Değerlendirmek,
- Kiralamak,
- Birşeyi yapmamayı taahhüt etmek

şeklinde birkaç örnek verildikten sonra, GİBİ edadı kullanılmak suretiyle bu örneklerin çoğaltılabileceği vurgulanmıştır.

Mesela,

- Otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- Her türlü komisyon ve tavassut işleri,
- Serbest meslek faaliyeti tanımına giren işler (muhasibecilik, müşavirlik, hukuk ve mühendislik hizmetleri gibi)
- Taşımacılık faaliyetleri,
- Gayrimaddi hakların kiralanması yahut satışı,
- Fason olarak yapılan işler
- Temizlik, özel güvenlik
- Finansman temini şeklindeki işlemler (1 inci madde ile ilgili 6.3. nolu bölümdeki açıklamalarımıza bakınız.),
- Haberleşme hizmetleri (1 inci madde ile ilgili 4.1. no.lu bölüme bakınız).
- Talih oyunları tertiplenmesi, sportif gösteriler ve sahne gösterileri icrası (1 inci madde ile ilgili 4.2. ve 4.3. bölümüne bakınız),
- Holdinglerce merkezî olarak yürütülen hizmet bedellerinin payları oranında bağlı şirketlere tevzi edilmesi (33 Nolu KVK Genel Tebliği)

ve benzeri işlemlerin Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde (KDV kapsamına girecek şekilde) yapılması da (açık bir istisna hükmü yoksa) KDV hesaplamasına konu edilmektedir.

Dolayısıyla tüm KDV mükellefleri (ve yaptıkları işlemleri nedeniyle mükellef olması gerekenler) mal satışı ve teslim sayılan haller yanı sıra, diğer bütün hasılatlarının KDV karşısındaki durumunu bu tarif çerçevesinde irdelemek mecburiyetindedirler.

2. HİZMETİN KARŞILIĞINDA PARA YERİNE MAL ALINMASI VEYA BAŞKA BİR HİZMETTEN FAYDALANILMASI :

Hizmet, para karşılığında değil de başka bir hizmet veya mal karşılığında yapıldığında, karşılıklı iki işlem mevcuttur. Bu işlemler kapsama dahil ise ayrı ayrı KDV ye tabi tutulması gerekir.

Mesela bir peynir tüccarı, soğutmalı depolama hizmeti karşılığında peynirlerin bir kısmını depo işleticisine verdiğiinde, taraflar mal teslimi ve hizmet ifası şeklindeki bu işlemler için emsal bedel üzerinden birbirlerine fatura kesmek zorundadırlar.

Başka bir örnek vermek gerekirse fason işlem veya imalat yapanların, fason ücretini nakden almak yerine, işlenen malların bir kısmını alıkoymaları halinde de malın ve fason ücretinin karşılıklı olarak faturaya bağlanması gerekmektedir.

Bu gibi değişimlerde, taraflardan birinin KDV mükellefi olmaması halinde sadece mükellef olan karşı tarafın fatura kesecek ve alım işlemini gider pusulası ile yapacaktır.

KDV mükellefiyeti bulunmayan çiftçilerin, yetiştirdikleri ziraî ürünleri, çırçır atölyesi, tasirhane, değirmen gibi yerlerde işlettikleri ve işleme ücretini nakit olarak ödemek yerine bu ücrete eşdeğerde ziraî ürün verdikleri takdirde atölye sahibi, işleme ücretini çiftçiye fatura etmeli ve teslim aldığı ziraî ürünleri müstahsil makbuzu ile belgelemelidir. Müstahsil makbuzunda KDV hesaplanmayacağı (Md:17/4-b) fakat G.V.K. nun 94 üncü maddesi uyarınca stopaj yapılacağı kuşkusuzdur.

3. HİZMETİN KDV HESAPLAMASINA KONU EDİLEBİLMESİ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR :

Hizmet KDV sinden söz edebilmek için;

- Yukarıdaki tarife uyan bir hizmetin mevcut olması,
- Hizmetin KDV kapsamına girmesi (yani ticarî, sınaî, ziraî faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması yahut 1 inci maddenin 3 no.lu bendinde ismen belirtilmiş bulunması),
- Hizmetin Türkiye'de yapılmış olması (Md:6/b) veya Türkiye'ye ithal edilmiş olması (Md:1/2) gerekmektedir (Hizmet ithali hakkında 1 inci madde ile ilgili 3 nolu bölümde, hizmetin hangi hallerde Türkiye'de yapılmış sayılacağı konusunda ise 6 ncı maddeye ilişkin bölümde yaptığımız açıklamalara bakınız.). Hizmet ithalinin KDV'ye tabi tutulması, Kanun'un 9 uncu maddesinde düzenlenen vergi sorumluluğu çerçevesinde yapılmaktadır.

4. HİZMET İLE İLGİLİ OLUP, ÖZELLİK TAŞIYAN HUSUSLAR :

KDV Kanunu'nun 4 üncü maddesinde hizmet kavramı, yeterince açık şekilde tarif edilmiş olmasına rağmen uygulamada bazı ilginç durumlar ortaya çıkabilmektedir. Aşağıdaki bölümlerde bu gibi tereddüdü mucip birkaç konuya değinilmiştir.

4.1. Ciro Primleri :

Bilindiği üzere ciro primi bilhassa toptancı veya perakendeci tüccarlara belli bir süre zarfında, belli bir miktarın üzerinde mal alışında bulunmaları şartına bağlı olarak satıcı tarafından sağlanan menfaatler olarak tanımlanabilir.

Maliye İdaresi önceleri ciro primi olarak alınan paraların hizmet bedeli olmadığı görüşünü benimsemekteydi.

Nitekim bir muktezada;

".... söz konusu primler, adı geçen müessese açısından yapılan bir teslim veya hizmet sonucu tahsil edilen bir para olmayıp bir ödeme mahiyetinde olduğundan, katma değer vergisi kapsamına girmemektedir."

ifadesine yer verilmiştir.

İdare sonradan görüş değiştirmiş ve bu yeni görüşünü 26 No.lu Tebliğin L/2 bölümünde dile getirmiş ve ciro primlerinin bir hizmet bedeli olduğunu ileri sürmüştür.

Danıştay ise ciro primlerinin KDV ye tabi bir hizmetin bedeli olmadığı, dekontla (KDV siz) belgelenebileceği görüşünde olmuş ve bu görüşünü içtihat haline getirecek kadar çok sayıda karar vermiş olup, aksi yönde bir karara rastlanmamıştır.

Maliye İdaresi 26 no.lu Tebliğ ile ortaya attığı ve yaklaşık 25 yıl devam ettirdiği görüşünü 116 no.lu Tebliğ ile değiştirerek, ciro primlerini HİZMET BEDELİ OLMADIĞINI, daha önce satılan mal veya yapılan hizmet bedelinde sonradan oluşan bir düzeltme anlamına geldiğini kabul etmiştir.

Ciro primleri konusundaki geniş izahatımız, bu kitabımızdaki birinci maddeye ilişkin 6.7 no.lu bölümde belirtilmiştir.

4.2. Yurt Dışına Düzenlenen Turlar :

KDV mükelleflerinin yurt dışına tur düzenleyerek, tura katılanlara yabancı ülkelerde turizm hizmeti vermeleri şeklindeki işlemler hakkında 40 nolu KDV Genel Tebliğinin A Bölümünde bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Yurt dışına tur düzenlenmesi daha çok KDV Kanunu'nun 6 ncı maddesi ile ilgili olup bu konudaki yorum ve açıklamalarımız söz konusu madde ile ilgili 4.3.4. no.lu bölümde yer almaktadır.

4.3. Tazminatlar :

Tazminat olarak alınan paraların, hizmet sayılarak KDV'ye tabi tutulup tutulmayacağı, tazminatın mahiyetine göre değişiklik gösterebilmektedir ve tartışılmaya müsaittir. Bu konudaki görüşlerimiz 1 inci madde ile ilgili 6.16. nolu bölümde açıklanmıştır.

4.4. Kur Farkı Gelirleri :

Mükellefin kasasındaki veya banka hesaplarındaki döviz mevcutlarını kur değerlemesine tabi tutması dolayısıyla ortaya çıkan ve gelir kaydedilen Kur farklarının KDV ile ilgisi bulunmadığı kuşkusuzdur. Çünkü bu gelir fiktif oluşunun yanı sıra mal teslimi veya hizmet ifası sonucunda tahakkuk etmiş de değildir.

Fakat yabancı para ile ifade olunan alacakların kur değerlemesine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan lehte farkların, finansman hizmeti sayılarak KDV ye tabi tutulup tutulmayacağı hakkında çelişkili uygulamalara ve yorumlara rastlanmaktadır. Bu konudaki görüşlerimiz 1 inci madde ile ilgili 6.6. nolu bölümde açıklanmıştır.

4.5. İnşaat-Taahhüt İşleri :

Öyle işlemler vardır ki, bu işlemin mal teslimi şeklinde bir işlem mi olduğu, yoksa hizmet ifası mı sayılması gerektiği konusunda karar vermekte güçlüklerle karşılaşabilir.

Her iki işlem türünün de KDV ye tabi oluşu dolayısıyla çoğu zaman bu ayırma ihtiyaç duyulmaz. Fakat bilhassa KDV nin ne zaman doğduğu ve istisna uygulamaları yönünden, işlemin niteliğinin doğru şekilde tayini gerekmektedir.

İnşaat taahhüt işleri, bu ayırımın yapılmasına ihtiyaç gösteren tipik bir örnektir.

Uygulamada taahhüt suretiyle yapılan işler hizmet ifası olarak değerlendirilmektedir..

Bir muktezada;

"Malzemesi kısmen veya tamamen müteahhide ait olmak üzere yapılan inşaat ve taahhüt işlerinde, müteahhide ait malzemeler bağımsız bir teslim olarak mütalaa edilmez. Bu malzemeler taahhüdün ifası için kullanıldığından, yapılan iş, istisna akdi çerçevesinde gerçekleştirilmiş, hizmet faaliyeti niteliğindedir.

Bu sebeple, taahhüt işinin gerçekleştirilmesine paralel olarak, tahakkuk ettirilen istihkakın vergiye tabi tutulması gerekir."

şeklinde görüş belirtilmiştir.

Geçmişte inşaat işinin bina (mal) teslimi şeklinde değerlendirilmemesi (hizmet ifası sayılması), 150 m² nin altındaki konutları konu alan ve KDV den istisna edilmiş bulunan işlemlerde, bu konutların KDV'ye tabi tutulması sonucunu doğurmuştur.

Bunun üzerine İdare görüş değiştirerek, arsa karşılığında inşaat işlerini 150 m² nin altındaki konutlar bakımından "konut teslimi" olarak mütalaa etmiştir. (1 inci madde ile ilgili 6.31. nolu bölüme bakınız). Apartman yapıp daire daire satanların bu işlemleri de mal teslimi niteliğindedir.

Bunlar dışındaki inşaat taahhüt işleri halen hizmet ifası olarak değerlendirilmektedir. Bu itibarla taahhüt suretiyle yapılan inşaat ve onarma işlerinde KDV hesabının işin tamamen bitmesi ve kesin olarak kabul edilip işveren tarafından teslim alınmasına bağlı olarak yapılması mümkündür. İşin başında veya devamı esnasında müteahhide avans şeklinde ödeme yapılması sonucu etkilemez.

Ancak müteahhit, istihkak raporu düzenlerse ve bu rapor işveren tarafından onaylanırsa, (Danıştay'a göre onaylanmakla kalınmayıp istihkak ödemesi de yapılırsa) hizmet ifası, işin bu raporda belirtilen kısmı itibarıyla gerçekleşmiş sayılmaktadır. Öte yandan işverenin KDV indirimi yapabilmesi için müteahhitten onaya konu istihkak ile ilgili olarak fatura alıp kayıtlarına geçirmesi istenmektedir (34 nolu KDV Genel Tebliği). (Bu konuda 2 nci maddeye ilişkin 16 nolu bölüme ve 10 uncu maddeye ilişkin 4.6. nolu bölüme bakınız.)

4.6. Diğer Özellikli Hizmetler :

Yukarıdaki 4 üncü madde metninde görüldüğü gibi, ticari, sınai, zirai ve mesleki alanda yapılan hizmetler KDV nin konusuna girmekte olup, bu hizmetlerin kapsamı çok geniştir.

Yukarıdaki bölümlerde özellik gösteren birkaç hizmet türüne dikkat çekilmiştir.

Özellik gösteren diğer hizmet türleri için, başta 1 inci madde olmak üzere kitabımızın ilgili maddelerine bakınız. .

4.7. Hizmet Şeklindeki İşlemin İptali veya Hizmet Bedelinin Değişmesi :

10 uncu madde ile ilgili bölümde açıkladığımız üzere, hizmet şeklindeki işlemlerde KDV, hizmetin ifa olunmasına bağlı olarak doğar. Bu nedenle hizmetle ilgili KDV nin işlemiden vazgeçilmesi suretiyle ortadan kalkması genellikle söz konusu değildir. Fakat alınan avansın faturaya yahut serbest meslek makbuzuna bağlanması dolayısıyla KDV doğduktan sonra işlemiden vazgeçilmesi, hizmet bedelinin hatalı gösterilmiş olması gibi nedenlerle hizmete ilişkin KDV nin düzeltilmesine ihtiyaç duyulabilir. Bu gibi hallerde düzeltme işlemi, 2 nci madde ile ilgili 20 no.lu bölümde belirtildiği gibi yapılabilir. Nitekim bir muktezada, özel lise tarafından KDV si ile birlikte tahsil olunan okul ücretinin okuldan ayrılma, tarifenin değişmesi gibi nedenlerle kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde, iade olunan KDV nin daha önce beyana konu edilmiş olmak şartıyla okul işleticisi tarafından indirilebileceği belirtilmiştir.

4.8. Hatır Senedi İmzalamak, KDV Doğuran Hizmet midir ?

Bilindiği üzere uygulamada kredi almak isteyen kişi veya firmalar kredinin teminatı olmak üzere, kredi veren kuruluşa senet teslim etmektedir. Bu senetler müşteri senedi olabileceği gibi, rica üzerine bir başka kişi veya firmanın sanki kredi alacak olana borcu varmış gibi imzalayıp verdiği senetler de olabilmektedir.

Hatır senedi olarak isimlendirilen bu tür senetleri imzalayıp vermek suretiyle kredi alacak olana yardım edilmesi işlemi, KDV mükelleflerince ücret veya komisyon karşılığında yapılırsa bunun KDV'li faturaya bağlanması gerektiği kuşkusuzdur.

Fakat hatır senedi imzalanması işlemi adı üstünde hatır için yapılan ve çoğu zaman bedel talep edilmeyen bir işlemdir. Bir hizmetin bedelsiz olarak yapılması halinde açık bir gereklilik veya kayıt dışı olarak bedel alındığı yolunda bir tespit olmadığı sürece emsal bedel izafesi suretiyle KDV tarhiyatına konu edilmemelidir.

Danıştay 7'inci Dairesi tarafından verilen 21.02.1994 tarih ve E:1993/2386 , K:1994/782 sayılı kararda, bedel gözetmeksizin hatır senedi imzalayan firmaya bu işlem nedeniyle yapılan KDV tarhiyatı kaldırılmıştır.