

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ ANABİLİM DALI
EKONOMİ BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE
VERGİYİ DOĞURAN OLAYDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR**

Yüksek Lisans Tezi

Mehtap TEMİZER ERDURAK

Danışman Doç. Dr. Murat ÇETİNKAYA

Gaziantep, 2014

T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ ANABİLİM DALI
EKONOMİ BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE
VERGİYİ DOĞURAN OLAYDA ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR**

Yüksek Lisans Tezi

Mehtap TEMİZER ERDURAK

Danışman Doç. Dr. Murat ÇETİNKAYA

Gaziantep, 2014

Mehtap TEMİZER ERDURAK tarafından Doç. Dr. Murat ÇETİNKAYA danışmanlığında hazırlanan “Katma Değer Vergisi Kanununda Vergiyi Doğuran Olay ve Vergiyi Doğuran Olayda Özellik Gösteren Durumlar ” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonomi Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan :

Üye :

Üye :

Bu tez, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunca belirlenmiş olan yukarıdaki jüri üyeleri tarafından/...../20.... tarihinde uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu'nun/...../20.... tarih ve sayılı kararıyla kabul edilmiştir.

...../...../20...

Prof. Dr. Müdür

ÖZET

Katma Değer Vergisi kanunun "vergiyi doğuran olay" başlıklı bölümü ve vergiyi doğuran olayda özellik gösteren durumlar tezin konusunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme sürecinin ön koşulunu oluşturan vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, idarenin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemleri ile somutlaşarak kesinlik kazanmakta ve tahsil edilmesiyle de sona ermektedir. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında saptanması oldukça önemlidir. Bu noktada da söz konusu vergiyi doğran olayın ve dolayısıyla vergininin doğduğu zamanın tespiti gerekmektedir.

Tezin son bölümü vergiyi doğuran olayda özellik gösteren durumlara ayrılmıştır. Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay konusunda ortaya çıkan sorunların esas nedeni, KDV Kanunu ve diğer vergi kanunları arasındaki uyumsuzluklar oluşturmaktadır. Çalışmamızda bu doğrultuda tespitlerde, değerlendirmelerde bulunmaktadır.

ABSTRACT

The value added tax Act, "taxable event" section and the subject of the thesis of taxable property in the circumstances.

Taxation in the process of forming the taxable event in front of the condition. Taxable event starting with the taxation process, administration of imposition, assessment and notification processes was also charged with gaining the certainty ends . For this reason, the taxable event is very important to determine accurately and in a timely manner. At this point, the tax in question is the determination of the time of the event and, therefore, needs to be born in vergininin up chopped up.

In conclusion of the thesis is devoted to situations where taxable property in the incident. Value added tax taxable circumstances is based on the cause of the issue is that emerged about the opinion of the differences between the VAT Law and other early tax laws with the opinion of the judicial organs and the revenue administration.

In this article, the assessments and the determinations has been identified with the other explanations.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	v
TABLO	vi
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI.....	3
1.1 Vergiyi Doğuran Olayın Hukuki Niteliği.....	4
1.2 Vergiyi Doğuran Olayın Vergilendirme Sürecindeki Yeri.....	7
1.3. Verginin Tarhı, Tebliği , Tahakkuk ve Tahsil Aşamaları.....	7
1.3.1. Verginin Tarhı.....	8
1.3.2. Verginin Tebliği.....	9
1.3.3.Verginin Tahakkuku	11
1.3.4.Verginin Tahsili	12
1.4. Zamanaşımı Yönünden.....	12
1.4.1. Tarh Zamanaşımı	12
1.4.2. Tahsil Zamanaşımı.....	12
1.4.3. Ceza Zamanaşımı Yönünden	13

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

2. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELMESİ.....	14
2.1. Teslim	14
2.1.1. Mal Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olay	16
2.1.2. Zincirleme Akitlerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	19
2.1.3. Su, Elektrik, Isıtma, Soğutma Ve Benzeri Şekillerdeki Dağıtımlar.....	20
2.1.4. Döküntü ve Tali Maddelerde	21
2.1.5. Trampa Halinde Vergiyi Doğuran Olay	23
2.2. Teslim Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay	24
2.2.1. Vergiye Tabi Malların Her Ne Suretle Olursa Olsun Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla İşletmeden Çekilmesi.....	25

2.2.2. Mülkiyeti Muhafaza Kayıtlı Satışlar.....	27
2.3. Hizmet	28
2.3.1. Hizmet İfasında Vergiyi Doğuran Olay	28
2.3.1.1. Hizmetin Yapılması	30
2.3.1.2. Hizmet Karşılığının Mal Veya Başka Bir Hizmet Olması..	30
2.3.1.3. Hizmet Sayılan Haller	32

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU' NDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY	33
3.1.1. Mal Teslimi Ve Hizmet İfası Hallerinde.....	35
3.1.2. Malın Tesliminden veya Hizmetin Yapılmasından Önce Fatura Veya Benzeri Belgeler Verilmesi Halleri	37
3.1.3. Kısım Kısım Mal Teslimi.....	39
3.1.4. Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlar.....	41
3.1.5. Malın Alıcıya veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi Hali.....	42
3.1.6. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Bedellerinin Tahakkuk Ettirilmesi.....	44
3.1.7. İthalatta, Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisi Ödeme Mükellefiyetinin Başlaması	44
3.1.8. Taşımacılık İle Transit Taşımacılıkta Gümrük Bölgesine Girilmesi.....	47
3.1.9. Tarım Ürünlerine İlişkin Lisanslı Depoculuk	49

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY YÖNÜNDEN ORTAYA ÇIKAN Özellik Gösteren Durumlar.....	52
4.1.1. Kiraya Verme İşlemlerinde	52
4.1.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde	54
4.1.3. Eğitim Hizmetlerinde	57
4.1.4. Muhasebe Hizmetlerinde	59
4.1.5. Özel Sürücü Kurslarında	60
4.1.6. Avanslarda.....	60
4.1.7. Müşteri Kabul Şartına Bağlı Satışlar.....	61
5. SONUÇ	63
Kaynakça.....	67

KISALTMALAR

BK	:Borçlar Kanunu
E.	:Esas Sayısı
K.	:Karar Sayısı
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	:Madde
sf.	:Sayfa numarası
T.	:Tarih
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
VUK	:Vergi Usul Kanunu

TABLO

Tablo1: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007-2012) (Bin TL).....	63
---	----

GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğü girmiştir Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle bu tarihe kadar uygulanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamındaki veya dışındaki diğer tüketim vergilerinin tamamı uygulamadan kaldırılmıştır.

Katma değer vergisi, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir. Dünyanın çok sayıda ülkesinde uygulanmaktadır. Katma değer vergisi yayılı muamele vergi özelliğini taşımaktadır. Böylece ekonomideki üretim zincirinin tüm uygulamalarında vergi alınmaktadır.

Vergiyi doğuran olay kavramı, Türk Vergi Sisteminin usule ilişkin esasları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. Maddesinde “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa olup; maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır. Somut olay kanuna uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli olan olaylar ve durumlar tarif ve tespit edilmiştir. Bu kapsamda, Vergiyi doğuran olay, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10. Maddesinde düzenlenmiştir.

Vergiyi doğuran olayın tespit edilmesinin vergilendirme açısından önemi büyüktür. Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlar, idarenin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemi ile kesinlik kazanıp tahsil ile sona ermektedir. Vergiyi doğuran olayın doğru olarak saptanması bu sebeplerle önemlidir.

Vergiyi doğuran olay verginin konusu ile verginin mükellefi arasında bağlantı kurulmasını sağlayan olaydır. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2,3,4 ve 5. maddelerinde teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller durumlarda, aynı kanununun 10. maddesinde vergiyi doğuran olay açıklanmıştır. Buna göre; - mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması - malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi - kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması

mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması – komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi - malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde malın nakliyesine başlanması nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi - su elektrik gaz ısıtma soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi - İthalatta Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili - İkametgâhı işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelir. Bu bendler ayrı başlıklar altında özgelere bağlamında incelenerek değerlendirilip açıklanmıştır.

Son bölüm olan katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay yönünden ortaya çıkan özellikli durumlar günlük yaşamımızda çok sık karşılaşılan durumlar; kiraya verme işlemlerinde, inşaat taahhüt işlerinde, eğitim hizmetlerinde, muhasebe hizmetlerinde, özel sürücü kurslarında, avanslarda, müşteri kabul şartına bağlı satışlar vergi doğuran olay olmak üzere özgelere bağlamında incelenerek Katma Değer vergisi uygulaması değerlendirilip açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu 19. maddesinde vergiyi doğuran olay için, "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun tamamlanması ile doğar" hükmüne yer verilmiştir. Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde tanımlanmıştır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının, diğer yandan da mükellef bakımında vergi borcunun doğmasına neden olur. Dolayısıyla nezdinde vergiyi doğuran olay meydana gelen kişi mükellef konumuna gelir.

Vergiyi doğuran olayın kimin şahsında meydana geldiğinin tespiti mükellefle vergi sorumlusunu ayırmada kullanılan önemli bir kıstastır.

Her vergi türü açısından o vergiye ilişkin vergiyi doğuran olay kanunlarında gösterilir. Örneğin, vergiyi doğuran olay gelir vergisinde gelirin elde edilmesi iken katma değer vergisinde mal veya hizmetin teslimidir. Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde tanımlanmıştır. 19. Madde; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." şeklindedir.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ilişkili olarak vergi idaresinin de vergi alacağı doğmaktadır.

Vergiyi doğuran olay tanımı konusunda literatürde, genel olarak fikir birliği olduğu söylenebilir. VUK' un 19. maddesinde yer alan "vergiyi doğuran olay" tanımlanmasının yanı sıra, vergiyi doğuran olay konusunda literatürde, konuya ilişkin olarak yapılmış bazı tanımlardan örnekler verecek olursak

Fritz Neumark' a göre vergiyi doğuran olay : "Vergi mevzuu (konusu) genellikle bir 'şey' olmasına rağmen, 'şey' in mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği aşikârdır. Her vergide bu vergiyi ödemeye mecbur olan bir 'şahıs' vardır, ve ancak bu şahısla vergi mevzuu arasındaki belirli bazı münasebetler sayesinde vergi borcu meydana gelir. Sözü geçen münasebetlere "mükellefiyet doğurucu vakıa" adı verilmektedir." (Neumark, 195: 64, 65)

Baumgartner, vergiyi doğuran olayı vergi konusunun oluşmasına sebep olan olay, yani hazine alacağıının doğumunu belirleyen işlem, durum veya tarih şeklinde tanımlamıştır.(Feyzioğlu, 1952: 56)

Giannini ise, vergi borcu, her bir vergi kanunun bağladığı olayın meydana gelmesi ile doğar. İşte bu olay, vergiyi doğuran olaydır. (Feyzioğlu, 1952: 56)

Selim Kaneti'nin yaptığı tanıma göre ise; “Kanunun belirlediği ve gerçekleşmesine bağladığı olgudan kaynaklanan vergi alacağına, vergiyi doğuran olay" denilmektedir. (Kaneti, 1989: 92)

M. Orhan Dikmen ise, vergiyi doğuran olayı, vergiyi doğuran olayın mükellefiyeti “doğuran” olay olduğunu belirtmiştir. (Dikmen, 1969: 110)

Şükrü Kızılot ve ise Metin TAŞ ise vergiyi doğuran olayı; “vergi yasalarının verginin doğumunu bağladıkları bir işlem, olay veya hukuki durumun gerçekleşmesini ifade eder.” Şeklinde tanımladığı görülmektedir. (Kızılot, Taş, 2010: 66)

1.1 Vergiyi Doğuran Olayın Hukuki Niteliği

Anayasa'nın 73 ncü maddesinin üçüncü fıkrası, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü ile vergilendirmede yasallık ilkesi benimsenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir. Dolayısıyla bir vergi borcunun doğması için, borcun doğumuna kaynak teşkil eden verginin, mutlaka bir vergi kanunu ile düzenlenmesi gerekmektedir. (Kızılot, 1994: 527)

Vergiyi doğuran olay çok açık ve belirgin bir şekilde ortaya konulmalıdır. Vergiyi doğuran olayın zamanında sağlıklı bir biçimde saptanması hem mükellefler, hem de vergi yönetimi bakımından önemli sonuçlar doğurur. (Kırbaş, 1994: 79)

Vergi borcunun doğması için, öncelikle o verginin bir yasaya dayanması gerekmektedir. Yani, o vergiyi ortaya koyan bir kanun bulunmalıdır. İkinci olarak, vergi kanunu Anayasal normlara uygun olmalıdır. Anayasal mali hükümlere uygun olan bir vergi yasasının bulunması, vergi borcunun doğması için yeterli değildir. (Kızılot, Taş, 2010: 66)

Mükellefin verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimiyle ilişki içine girmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay hayattaki birçok özel hukuk işlemi üzerine oturtulur. Örneğin gelir elde etmek, servet sahibi olmak birer özel hukuk işlemi olmalarının yanı sıra vergiyi doğuran olay olarak da nitelendirilir. Böyle bir ilişkinin varlığı, vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturur. Vergi kanununun varlığı ve buna bağlı vergiyi doğuran olayın kişileri vergi mükellefi haline sokması için öncelikle o kanuna göre vergi tarh edilmesine Bütçe Kanununun C cetvelinde yer verilmek suretiyle ön izin verilmesi gerekir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2012: 83)

Görüldüğü üzere bir vergi borcunun doğmasının ön koşulu, bir kanunu hükmünün bulunması ve söz konusu bu vergi ile ilgili vergi kanununun, o yıla ait bütçe kanununun C cetvelinde yer almasıdır .

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 37 nci maddesi “...Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir...” hükmü ile ise vergilendirmede ön izin ilkesi benimsenmiştir. Yani ön izin ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın yer aldığı vergi kanununun o yılki bütçe kanununun gelirler bölümünü düzenleyen C cetvelinde yer alması gerekmektedir. (Uluatam, Methibay, 2001: 104)

Vergiyi doğuran olay bir yandan Devletin vergi alacağını doğururken, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur. Böylece, verginin alacaklısı devlet olurken, borçlusuda mükellef olmaktadır. (Örmeci, 1994: 24)

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

Vergiyi doğuran olaya ilişkin bir diğer kanun hükmü ise, yine VUK'un 9. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Madde hükmü; “Vergiyi doğuran olayın Kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” ifadesini düzenlemektedir.

Maddede açıkça belirtildiği üzere vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması mükellefiyeti ortadan kaldırmaz. Örneğin, kaçakçılık ve tefecilik fiili nedeniyle elde edilen gelirlerin vergilendirilmektedir. (Kalenderoğlu, 2013: 39)

Danıştay naylon fatura düzenlenmesi ile ilgili 2000/339 nolu kararında; “...vergi inceleme raporundaki tespitlerden, faaliyeti bulunmayan yükümlünün mükellefiyet konusu dışındaki emtiaya ait faturalarının gerçek olduğu ve menfaat karşılığı düzenlenmediği kabul edilemeyeceğinden %4 komisyon karşılığı düzenlendiğinin kabulü ile salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı...” şeklinde değerlendirme yapmıştır. (Danıştay Vergi Dava Daireleri, 13.10.2000, K:2000/339, E:2000/159)

İlgili yasak faaliyet adeta yasak faaliyet değilmiş gibi vergilendirme yoluna gidilecektir. Örneğin, kanunlarca yasaklanan uyuşturucu ticareti çerçevesinde gelir elde edilmesi halinde bu faaliyet gelir vergisinde sayılan ticari kazanç unsuruna girdiğinden, kanunlarca yasak olmasına bakılmaksızın vergi hukuku açısından sonuçlan doğacak ve vergilendirme yoluna gidilecektir. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2012: 85)

Başka bir deyişle, bir kişinin; yasaların suç saymış olduğu bir fiil ile dahi olsa, bir verginin doğumuna neden olan bir olaya yol açması halinde, vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. (Akdoğan, 2007: 41)

Vergiyi doğuran olay olarak belirlenen soyut hukuk normu (örneğin gelirin elde edilmesi), yasa dışı somut maddi olaylarla (örneğin uyuşturucu madde satarak gelir elde edildiğinde) örtüştüğünde somut maddi olayın diğer kanunlarla yasaklanmış olması, vergiyi doğuran olayın oluşumu bakımından engel değildir. (Kızılot, Taş, 2010: 67)

Gerçekleşen faaliyetin, işlemin ya da hukuki durumun diğer kanunlarla yasaklanmış olması, vergilendirmesine engel değildir. Vergiyi doğuran olay açısından somut maddi olayın soyut hukuk normuna uyması (tipikliğin ortaya çıkması) yeterlidir. (Kızılot, Taş, 2010: 67)

Sonuç olarak vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması halinde bile elde edilen gelirin vergilendirmesine engel değildir.

1.2 Vergiyi Doğuran Olayın Vergilendirme Sürecindeki Yeri

Verginin hesaplanmasında verginin ödenmesi aşamasına kadar geçen süreye ve bu süredeki işlemlerin bütününe vergileme süreci denir. Vergilendirme süreci sıra ile tarh tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşmaktadır. (Kalenderoğlu, 2013: 51)

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, devletin vergi alacağı miktar itibariyle belirlenmesine olanak sağlamamaktadır. Bu bakımından, tek başına vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasının devletin vergi alacağı ortaya çıkması için yeterli olduğu görüşüne katılmak mümkün değildir. Vergiyi doğuran olayın oluşumundan sonra, tamamlayıcı idari işlemlerin gerçekleşmesi halinde vergi alacağı ortaya çıkmaktadır. (Kızılot, Taş, 2010: 67)

Vergi borcu kural olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğmasına rağmen, bunun tahsil edilebilmesi için miktarının belirlenmesi gerekmektedir. Verginin miktarı idare tarafından kesin olarak belirlenmediği sürece alınması mümkün değildir. (Kızılot, Taş, 2010: 67)

Günlük hayatta somut olarak meydana gelen bir olayın vergi kanununda belirtilen ve soyut olarak tarif edilen vergiyi doğuran olay denen normla örtüşmesi (tipiklik) durumunda vergisel sonucun ortaya çıkması kaçınılmaz hale gelir. Bu nedenle, somut bir olayın vergi hukukuyla ilişkilendirilebilmesi, bu olayın belirli aşamalardan geçmesine bağlıdır. Bu aşamalar aşağıda gösterilmiştir.

Birinci aşama Kanunda tanımlanan soyut kuralın belirlenerek (vergiyi doğuran olay) anlamlandırılması,

İkinci aşama- Günlük hayatta gerçekleşen somut (maddi) olayın meydana geldiğinin belirlenmesi,

Üçüncü aşama: Soyut vergi normu şeklindeki vergiyi doğuran olayın günlük hayatta meydana gelen maddi olayın tıpa tıpa örtüştüğünün tespiti. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini takiben mükellef nezdinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçen vergilendirme sürecinin tamamlanmasının yolu açılır. Sonuçta vergi Hazinesinin kasasına girmiş olur. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2012: 83, 84)

1.3. Verginin Tarhı, Tebliği , Tahakkuk ve Tahsil Aşamaları

Vergilendirme süreci sıra ile tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olan idari işlemlerden oluşmaktadır.

1.3.1. Verginin Tarhı

Vergi borcu kural olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğmasına rağmen, bunun tahsil edilebilmesi için miktarının belirlenmesi gerekmektedir. Verginin miktarı idare tarafından kesin olarak belirlenmediği sürece alınması mümkün değildir. (Kızılot, Taş, 2010: 68)

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten yani vergilendirme sürecinin sebebi ortaya çıktıktan sonra yapılan ilk işlem tarhtır. (Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2012: 145)

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. (VUK mad. 20)

Yasada yer alan tanımlamadan da anlaşılacağı gibi tarh işlemi idari işlem niteliği taşımaktadır. Tarh işleminin ne tür bir idari işlem olduğu ise, vergi borcunun ne zaman doğduğu sorusunun yanıtı ile ilgili olduğu ise, vergi borcunun ne zaman doğduğu sorusunun yanıtı ile ilgili olmaktadır. Kural olarak vergi borcu vergiyi doğuran oluştuğuna göre, vergilemede yapıcı işlem vergiyi doğuran olaydır. (Kızılot, Taş, 2010: 68)

Doğan vergi borcunun belirlenmesi için, vergi tarhı gereklidir. Vergi tarhının gerçekleştirilebilmesi için ise, üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik miktarın, yani matrahın bilinmesi gerekir. Verginin matrahı verginin konusunun parasal ya da miktar olarak tutarıdır. Çeşitli yöntem ve tekniklere gere saptanabilen matraha, vergi oranının uygulanması suretiyle, vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine "tarh" işlemi adı verilir.(Gönlüm, 1986: 2,3)

Tarh işlemi, yükümlülerin ödeyecekleri verginin miktarını saptadığına göre, tarh işlemi belirleyici işlem niteliğindedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkan vergi borcu, tarh işlemi ile miktar olarak belirlenmektedir. Bu açıdan, verginin alınabilmesi için vergiyi doğuran olayın oluşması yeterli olmayıp, tarh işlemi yapılarak vergi borcunun belirlenmesi de gerekmektedir. (Kızılot, Taş, 2010: 68)

1.3.2. Verginin Tebliği

Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. (VUK mad. 21)

Verginin tebliği, tarh edilen verginin, vergi idaresi tarafından, vergi yükümlüsüne bildirilmesidir, Verginin tebliği, vergi borcunun vergi idaresi tarafından, vergi yükümlüsüne bildirilmesi amacını güttüğünden, vergi hukukunda yükümlünün kişisel güvencesi bakımından, büyük önem taşır. Vergi yükümlüsü, vergi idaresi tarafından bilgisi dışında, bir vergi borcu altına sokulmaz. (Gönlüm, 1986: 3)

Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzelkişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir. (VUK mad. 93)

Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzelkişilerin müteaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafidir.(2365 sayılı Kanununun 18'inci maddesiyle eklenen fıkra) Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir). (VUK mad. 94)

Görüldüğü üzere idarenin tebliğ işlemi ile mükellef mükellefiyet durumunu öğrenmiş olur. Ayrıca tebliğ, mükellefin kanuni temsilcilerine, vekillerine ve vergi cezası kesilenlere de yapılır.

Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin mevzuu olan işe

ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır. şayet tebliğin mevzuu olan işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır. (VUK mad. 95)

Görüldüğü üzere tüzel kişiliği olan kuruluşlarda tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır.

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır. Bu evrakı derhal tebliğ olunacak kimseye vermediği takdirde üst tazminle mahkum olur. Bu cihetin tebliğ evrakında yazılı olması şarttır. (VUK mad. 96) Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdandır. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla de yapılabilir. Yabancı memleketlerde bulunan kimselere tebliğ olunacak evrak, tebligatı çıkaran merciin bağlı bulunduğu Bakanlık vasıtasıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslughuna gönderilir. Yabancı memlekette resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılır. Yabancı memlekette bulunan askeri şahıslara yapılacak tebliğ, bağlı buldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıklarıyla Jandarma Genel Komutanlığı vasıtasıyla yapılır. (VUK mad. 97) Kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğ bu idare ve müesseselerin en büyük amirlerine veya bunların muavinlerine veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılır. (VUK mad. 98) Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. (VUK mad. 99) Bilinen adrese gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır. (VUK mad. 100)

Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırtmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur. (VUK mad. 107)

Verginin tebliği, tarh edilen verginin, vergi idaresi tarafından, vergi yükümlüsüne bildirilmesidir, Verginin tebliği, vergi borcunun vergi idaresi

tarafından, vergi yükümlüsüne bildirilmesi amacını güttüğünden, vergi hukukunda yükümlünün kişisel güvencesi bakımından, büyük önem taşır. Vergi yükümlüsü, vergi idaresi tarafından bilgisi dışında, bir vergi borcu altına sokulmaz. (Gönlüm, 1986: 2,3)

Verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen muameleler hakkındaki hükümler mahfuzdur. (4369 sayılı Kanunun 81/A-3 üncü maddesiyle değiştirilen ibare) Diğer ücret elde eden hizmet erbabının(*) vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur. Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır. Yukarıdaki hükme riayet etmeyenlerin vergileri (251'inci madde hükmüne giren mükellefler hariç) bu kanunun umumi hükümleri dairesinde yoklama fişine dayanılarak tarh ve tebliğ olunur. (VUK mad. 109)

Bazen vergi tahakkukunun yapılması halinde vergi tebliğ edilmiş sayılır. Örneğin; ücret ve kazançları götürü usulde tespit edilen tüccar, hizmet ve serbest meslek erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla, ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunur. Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır. (Gönlüm, 1986: 30)

Verginin tebliği, vergi borcunun vergi idaresi tarafından vergi yükümlüsüne bildirilmesi amacını güttüğünden, vergi hukukunda yükümlünün kişisel güvencesi açısından büyük önem taşır. Vergi Yükümlüsü, vergi idaresi tarafından bilgisi dışında bir vergi borcu altına sokulamaz. Yazılı bildirim üzerine yükümlü yasanın kendisine tanıdığı yollara başvurma hakkına kavuşur. (Gönlüm, 1986: 30)

1.3.3. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. (VUK mad. 22) Verginin tahakkuku konusunda bilinmesi gereken bir durum da, verginin kesinleşmesidir. Verginin kesinleşmesi; vergi ile ilgili olağan tüm yargı yollarının tüketilmiş olması, itiraz edecek hiçbir merciin kalmamasıdır. Örn: Vergi mahkemesine dava açan bir mükellef, davayı kaybetse bile Danıştay' da temyiz hakkı vardır. Vergi mahkemesinde davayı kaybettiğinde vergi kesinleşmez. Verginin kesinleşebilmesi için Danıştay'daki temyiz hakkının da kullanılması gerekir. (Kalenderoğlu, 2013: 51)

1.3.4.Verginin Tahsili

Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir. (VUK mad. 23) Vergi borcu tahakkuk eden verginin ödenmesi ile son bulur.

1.4. Zamanaşımı Yönünden

Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder. (VUK mad. 113)

Vergi dairesi zamanaşımı süresi sonrasında vergi tahakkuk ettiremez. Vergi hukukunda verginin salınması ile ilgili "tarh zamanaşımı" ve verginin tahsili ile ilgili "tahsil zamanaşımı" olmak üzere iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır.

1.4.1. Tarh Zamanaşımı

Tarh zaman aşımı VUK 114. Maddesinde “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun maddesi, tartışmalardan uzak ve son derece açıktır. Zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen takvim yılının başıdır. Dolayısıyla zamanaşımı süreci, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılının sonucunu gününü izleyen günden itibaren işlemeye başlayacaktır. Örneğin; vergiyi doğuran olay 1984 yılının Temmuz ayında gerçekleşmiş ise zamanaşımı süresi 1.1.1985 tarihinden itibaren işlemeye başlayacak ve 31.12.1989 tarihinde sona erecektir. (Gönlüm, 1986: 69)

1.4.2. Tahsil Zamanaşımı

Tahsil zaman aşımı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 102 maddesinde düzenlenen tahsil zamanaşımı “Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur. Zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.” şeklinde açıklanmıştır. Görüleceği üzere zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra mükellefin rızai ödemeleri dışında vergi tahakkuk ettiremez ve tahsil edemez.

1.4.3. Ceza Zamanaşımı Yönünden

Vergi Usul kanunu 374 Maddesinde ceza kesmede zamanaşımı başlıklı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre anılan madde “Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez.

1. (2686 sayılı Kanunun 42'inci maddesiyle değişen bent) (4369 sayılı Kanunun 81/A-22 nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 01.01.1999) Vergi ziyai cezasında(*) cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114'üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;

(4369 sayılı Kanunun 81/A-22 nci maddesiyle değişen fıkra.Yürürlük;01.01.1999) Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.**)

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.” Şeklindedir.

Vergi cezalarında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl sürenin geçmesi halinde, vergi cezası "zamanaşımı nedeniyle" kesilememektedir.

Görüldüğü üzere ceza zamanaşımının hesabında da vergiyi doğuran olay önemli bir gösterge olmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİYİ DOĞURAN OLAY

2. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELMESİ

Dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi geliri değil, gelirin doğduğu işlemi vergilendirmektedir. Katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren işlemlerin gerçekleşmesi, diğer bir ifadeyle işlemin vücut bulması ile meydana gelmektedir. (Kızılot, 2012: 566)

Katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın hukuki koşulları vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit olunmuştur. (Kızılot, 2012: 401)

Katma Değer Vergisi Kanununda 10. Maddede vergiyi doğuran olayın hukuki şartlarını açıklamıştır.

Bu maddede vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi açıklanmaktadır. Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Her vergi kanununda o verginin doğuşu ya maddi bir olayın meydana gelmesine veya bir hukuki muamele veya durumun tekemmülüne bağlanmıştır. Katma değer vergisinde de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi yukarıda açıklanan prensip göz önünde tutularak, vergiye tabi işlemlere göre belli esaslara bağlanmış bulunmaktadır. (Soylan, Özdemir, Özdoğan, 1984: 20)

2.1. Teslim

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, genel kural olarak mal teslimi veya hizmet ifasıdır. (Güneri,2003:198) Teslim, Katma Değer Kanunu' nun 2. maddesinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır. Bu nedenle;

1. Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır.

2. Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının ıttılama ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeciy veya sürücüyü tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

3. Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda Kanunun 27. maddesinde belirtildiği üzere emsal bedelinin matrah olacağı tabiidir.

4. Maddenin 2. bendinde ise zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmü teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.

5. Maddenin 3. bendine göre ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılacaktır.

6. Maddenin 4. bendine göre döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu veya bunların yerine aynı cins ve mahiyette döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi hallerinde teslim bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılacaktır. Mesela çiftçilerin Şeker Fabrikalarına teslim ettikleri şeker pancarı karşılığında Fabrika pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak teslim alınan şeker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutad olmayan) diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.

7. Maddenin 5. bendine göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır.

2.1.1. Mal Teslimlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Teslim mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bu, ilke olarak mal üzerindeki mülkiyet hakkının intikalini ifade etmektedir. Mülkiyet devrini içermeyecek şekilde mal üzerindeki tasarruf hakkının devri teslim olarak kabul edilmez. Örneğin, malın kiralama suretiyle kullanıma terk edilmesi veya mülkiyeti muhafaza kaydıyla zilyetliğin devredilmesi teslim kapsamı içinde değerlendirilmez. Kanunun 3 üncü maddesinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devrinin teslim hükmünde sayılacağı hususunda özel bir hükme yer verilmiş olması da bunu teyit eder. (Özbalcı, 1984: 43)

Mal tesliminin temelinde satış, trampa veya bağışlama şeklinde bir akid vardır. Borçlar hukukunda, mülkiyet intikalinin bu akitlerden birinin yapılması ile gerçekleşeceği veya ayrıca bunun için yan bir ayni akit yapılması gerekeceği hususunda farklı hukuk sistemlerinde değişik esaslar benimsenmiştir. Mülkiyet devrimi gerektiren işlem (satış, trampa, bağışlama) borçlandırıcı işlem, mülkiyeti devreden işlem tasarrufu işlem olarak isimlendirilmektedir. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır. (1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği) Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan "karz" akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durumda, Borçlar Kanununun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan "karz" akdine dayalı olarak ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının ıttılana ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeci veya sürücüye tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. (Gezgin, 2012: 3,4)

Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ II-A)

Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde «tasarruf hakkının devredilmesi» deyimine yer verilmiş olması karşısında :

—Mülkiyeti intikal ettirecek bir sözleşmeye dayanmak şartıyla malın alıcı lehine satıcının tasarrufundan çıkmış olması teslimin vuku bulmuş sayılması için yeterlidir.

—Gayrimenkullerle ve gemilerde de değerlendirme aynı şekilde yapılacak tapu siciline veya gemi siciline tescil şartı aranmayacaktır.

Aslında, özel hukukta, «teslim» esas itibariyle, menkul mallar için kullanılan bir deyimdir. Gayrimenkullerdeki mülkiyet intikali, normal olarak, «devir ve ferağ» sözcükleri ile ifade edilir. Yalnız bu ayırım, özel hukuk açısından bile kesin değildir. Vergi hukukunda ise, teslimin menkul ve gayrimenkul malların tümündeki mülkiyet intikalini kapsayacak daha üst bir kavram olarak değerlendirilmesi gerekir. Dolayısı ile, 2 nci madde hükmünde, devir ve ferağ, sözcüğünün ayrıca kullanılmamış olmasından hareketle, gayrimenkullerin, katma değer vergisi kapsamında olmadığı şeklinde yorum ve değerlendirmeler yapılması söz konusu olamaz. (Özbalcı, 1984: 44)

30.12.1984 tarih ve 18951 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (II/A-1) bölümünde, teslimin; mal üzerindeki tasarruf etme, yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğu ve bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesinin teslim sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan "karz" akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durumda, Borçlar Kanununun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan "karz" akdine dayalı olarak ticari, sınai,

zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.(KDV 38 Seri Nolu Genel Tebliğ-A)

Tasarruf hakkının alıcı lehine satıcının tasarrufundan çıkmış sayılması için, malın bizzat alıcıya veya onun adına hareket edenlere veya bunların gösterdiği yere veya kişilere tevdi edilmesi yeterlidir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi ve sürücüye tevdi edilmesinin de teslim hükmünde olduğu maddede belirtilmiştir. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

Örneğin, arpa, buğday gibi misli malların, ham yağ gibi mamullerin bir işletmeye emanet olarak verilmesi halinde, verilen mal ile alman mal aynı mal değildir. Bu nedenle, emanet olarak verilse dahi alan İşletmenin satma, imalata tabi tutma gibi işlemlerde kullanması mümkün olduğundan burada bir teslimin varlığı kabul edilir. Aynı zamanda bu malların iadesi de ayrı bir teslim niteliği taşır. (Vural, 2012: 1349)

Özetlemek gerekirse mal geri alınmak üzere emaneten verilmişse yani malın sadece zilyetliği devredilmişse, bu durumda tasarruf hakkının devredilmesinden söz edilemeyeceğinden teslim edilmiş de sayılmaz. Fakat zilyetlik devri, mülkiyeti muhafaza kaydını taşıyan bir satış akdine dayanırsa bu durumda katma değer vergisi doğar.

Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde “Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.” Tanımına yer verilmiştir. Malın nakliyesinin başlatılması, normal olarak nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi ile olur. Ancak, mal bizzat satıcı tarafından müşterinin adresine veya göstereceği yere tevdi edilmek üzere taşımıyorsa, bu takdirde satıcıya ait araca yüklenmesi malın nakliyesine başlandığı anlamında değerlendirilecek ve teslim bu anda vuku bulmuş sayılacaktır. Bu, malın fiziki kontrolünün yapılabilmesi ile ilgili bir düzenlemedir. Katma değer vergisine tabi mükellefin işyerinden çıkan malın bundan sonra izlenmesinin güç olabileceği anlayışı ile, çıkış anında teslim olayının vuku bulmuş olacağı kabul edilmektedir.

Ancak bunun için mülkiyet devrini gerektiren sözleşmenin daha önce yapılmış olması gerekir. Bazı dağıtım şirketlerince uygulandığı üzere, müşteri belli

olmaksızın, malların satış kamyonları ile pazarlanmak üzere sevk edilmesi teslimin vuku bulunduğu şeklinde değerlendirilemez. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

Nakliyesine başlanan ve faturası kesilmiş bulunan mallar açısından ... vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olup söz konusu mamullere ait vergi ve fonların idareniz tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu malın alıcısının eline ulaşmaması veya mala ait vergilerin alıcıdan tahsil edilememesi, bu şekilde beyan edilen vergilerin ödenmesine engel teşkil etmemektedir. (Maliye Bakanlığının 6.5.1997 tarih ve 55/5510-230/18454 sayılı muktezası)

2.1.2. Zincirleme Akitlerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

Katma değer vergisi kanununda teslim fiilini düzenleyen 2. maddesinin 1. fıkrasına ilave olarak, 2. fıkrasında da, yine teslimin bir diğer türü olarak belirtilen zincirleme akit yapılmak suretiyle malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde her bir safhanın ayrı ayrı teslim olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla her bir safhada gerçekleştirilmiş teslim fiili ayrı ayrı KDV'nin doğmasına sebep olmaktadır.

Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmü teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır.(Gezgin, 2012: 3) Bu hallerde, mülkiyet devrini gerektiren sözleşme eksiksiz olarak tekemmül etmiş, aradaki alıcılardan her birinin malı teslim alma hakkı doğmuştur. Katma değer vergisi bir tedavül vergisi olduğundan, mal aradaki aşamada fiilen el değiştirmese bile, her birinde vergileme yapma gerekliliği doğmuş olur. Bunun sağlanması için, belirtilen durumda malın fiili bir el değiştirmesi olmamakla beraber, teslimin vuku bulmuş sayılacağı özel olarak hükme bağlanmıştır.(Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

Zincirleme akitlerde teslim fiilinin KDVK bağlamında vergilendirilebilmesi açısından: En az iki veya daha fazla taraf arasında akit yapılması, Söz konusu akde dayanarak, bir malın tasarruf hakkının el değiştirmeksizin, doğrudan nihaî kişiye devredilmesi işlemlerinin birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durumda, KDV açısından, her bir safhada fiili ve hukuki olarak veya hükmen gerçekleşen teslimler için vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, ilk satıcı ile son

alıcı arasında gerçekleştirilen fiili ve hukuki teslimlerin her biri, ayrı ayrı teslim kabul edilerek, KDV'nin doğmasına yol açmaktadır. (Yılmaz, 2009: 48)

2.1.3. Su, Elektrik, Isıtma, Soğutma Ve Benzeri Şekillerdeki Dağıtımlar

Katma değer vergisi kanununda teslim fiilini düzenleyen 2. maddesinin 3. fıkrasında da, Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi olarak belirtmiştir. Ayrıca KDV Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 10/g maddesine göre; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında, bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi hali de vergiyi doğuran olay olarak sayılmıştır. Dolayısıyla su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında, bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi KDV'nin doğmasına sebep olmaktadır.

Belirtilen hallerde bir mal tesliminin mi bulunduğu yoksa hizmet ifası mı yapıldığı farklı anlayışlara yol açacak niteliktedir. Bunun önlenmesi için, elektrik, merkezi ısıtma, gaz vb. dağıtımların da mal teslimi hükmünde olduğu hususunda özel bir hükme yer verilmiştir. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

Kanunun 2/3. maddesi uyarınca bu tür dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahsiline de bağlanmayacaktır. Bu nedenle bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. Bu müesseselerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir.(KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-V) Kanun'un bu maddesi ile vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılacaktır. Kanun koyucu önceden tüketilen bu mallara ait verginin daha fazla geciktirilmemesi ve izlenmesinin güçleşmemesi için, vergiyi doğuran olayı bu malların bedellerinin tahsiline bağlamamıştır. Dolayısıyla bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği, yani bedelin hesaplanarak ödenebilir hale geldiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. (Altındağ, 2001: 436)

2.1.4. Döküntü ve Tali Maddelerde

Ambalaj, hammaddeden işlenmiş ürüne kadar, bir ürünün üreticiden kullanıcıya veya tüketiciye ulaştırılması aşamasında, taşınması, korunması, saklanması ve satışa sunumu için kullanılan herhangi bir malzemeden yapılmış tüm ürünleri ifade etmektedir.(Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği) (<http://www.atikyonetimi.cevreorman.gov.tr/yonetmelikler/ambalaj.doc>. 12.01.2014)

Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır. (Katma Değer Vergisi Kanunu 2. Madde 4.fıkra)

3065 sayılı Kanununun 2/4. maddesinde yapılan değişiklik ile döküntü ve tali maddelerde olduğu gibi geri verilmesi mutad kap ve ambalajlarda da teslimin bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kap ve ambalaj içine konulan maddelerin el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutad olmak şartıyla kap ve ambalajlar teslim edilmiş yani mülkiyeti devredilmiş sayılmayacak, bunun gibi bir sonucu olarak kap ve ambalajlara ait tutarlar teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Ancak, kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte geri dönmeyecek şekilde teslimleri vergiye tabi olacaktır. Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.(KDV 23 Seri Nolu Genel Tebliğ-A)

KDV 26 Seri Nolu Tebliği Kap Veya Ambalaj Maddelerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması başlığı altında değerlendirilen bölümde Kap veya Ambalajların Geri Verilmesinin Mutad Olduğu Hallerde; Katma Değer Vergisi Kanununun 3297 sayılı Kanunla değişik 2/4. maddesine göre, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılmaktadır. Buna göre, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddelerinin içine konuldukları maddelerle birlikte tesliminde vergi, asıl maddenin bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda, ambalaj maddesi verginin kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulmayacaktır.

Kap veya Ambalajların Geri Verilmesinin Mutad Olmadığı Haller ise; Ambalajlanarak satılması mutad olan maddelerin tesliminde, faturada ambalaj için ayrıca bir bedel gösterilmemesi, yani teslim bedelinin ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak ifade edilmesi gerekir. Bu durumda, ambalaj malzemesi, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilecektir. Diğer bir anlatımla, asıl madde indirimli oranda vergiye tabi ise bu teslimin tamamı için indirimli oran uygulanacaktır. Örnek vermek gerekirse; sandıklarla yapılan limon satışında, sandıkların geri alınmasının mutad olmadığı hallerde, kesilen limon faturası sandık bedelini de kapsayacaktır. Böyle bir durumda, sandık bedellerinin faturada ayrıca gösterilmesi söz konusu değildir.

Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu haller, satıcı firmanın bu maddeleri aktifleştirerek amortismanına tabi tuttuğu hallerdir. Örneğin, tüp gaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutad bir olaydır. Çünkü, boş tüpü, satıcı firma aktifleştirerek amortismanına tabi tutmaktadır. Ayrıca, bir malın amortismanına tabi tutulabilmesi için, o malın işletmede bir yıldan fazla kullanılmasının gerekli olduğu da açıktır. (KDV 23 Seri Nolu Genel Tebliğ-A)

Ambalajlanarak piyasaya arz edilmesi mutad ve zorunlu olan mallarda, ambalaj için ayrı bir bedel tahsil edilmemesi şartıyla ambalaj maddelerine asıl maddenin tabi olduğu vergi nispeti uygulanacaktır. Ambalaj maddesinin amortismanına tabi bir iktisadi kıymet olması halinde, ambalaj maddeleri için ayrıca bedel tahsil edilmesi zorunludur. Bu bakımından asıl emtianın amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğindeki bir ambalaj maddesi ile teslim edilmesi halinde, ambalaj maddesi için ayrıca bedel tahsil edilip bu bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. (29.4.1987 Tarih Ve KDV: 2601002-6/32696 Sayılı Mukteza)

Geri verilmesi mutad olan ambalaj maddeleri vergiye tabi olmayacak bu niteliği taşımayanlar veya taşıdığı halde geri dönmeyeceği kesinlik kazananlar normal oranda vergiye tabi olacaktır. Ancak, ambalaj bedeli olarak ayrıca bir bedel tahsil edilmeyen ve ambalajlanarak satılması mutad veya zorunlu olan malların tesliminde ise, ambalaj maddeleri için ayrıca vergi hesaplanmayacaktır. (11.2.1985 tarih ve KDV:2601Ö77-20/9095 sayılı Mukteza)

KDV 9 Seri Nolu Tebliği “KDV Kanununun 24/b maddesinde, ambalaj giderleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Ancak geri verilmesi mutad olan boş kaplara ilişkin depozitolar teminat niteliği taşıdığından boş kaplara ait depozitoların KDV matrahına dahil edilmeyeceği açıktır.” şeklinde belirtilmiştir.

Özetlemek gerekirse Kap veya Ambalajlanarak piyasaya arz edilmesi mutad ve zorunlu olan mallarda, kap veya ambalaj için ayrı bir bedel tahsil edilmemesi şartıyla kap ve ambalaj maddelerine asıl maddenin tabi olduğu vergi nispeti uygulanacaktır.

2.1.5. Trampa Halinde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu’ nda teslim ile ilgili 2 nci maddenin 5 no’lu bendinde "Trampa iki ayrı teslim hükmündedir" şeklinde belirtilmiştir.

Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-II)

Trampa akdi (sözleşmesi) gereğince, taraflar karşılıklı olarak bir malla başka bir malı ya da hakları değiştirerek mülkiyetini karşı tarafa geçirmeyi üstlenmektedir. Trampa, BK’daki düzenleme tarzı bakımından, satımın bir çeşidi sayılmaktadır. Ancak burada malın, para karşılığında değil, başka bir mal karşılığında temelli devrini amaçlayan bir borçlanma sözleşmesi söz konusudur. Kısaca trampa akdi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birkaç şeyin teslimini ve mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın aynı şekilde başka bir veya birkaç şeyin teslimini ve mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı akit olarak tanımlanabilir. (Yılmaz,2009:48) Görüldüğü üzere satıştan farklı olarak trampada bir malın karşılığını diğer bir mal oluşturmaktadır. Yapılan işlem karşılığında mal veya hizmet verilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’ nda teslim ile ilgili 2 nci maddenin 5 no.lu bendinde "Trampa iki ayrı teslim hükmündedir" şeklinde belirtilmiştir.

Trampa işleminin KDV'ne tabi tutulabilmesi için ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Arizi veya tamamen özel amaçlarla yapılan trampa işlemleri KDV'nin konusuna girmez. Her türlü trampa işleminin ticari olduğu ileri sürülemeyeceği gibi, taraflardan birisinin ticari faaliyet göstermesi de işlemin tümünün "ticari" olduğunu göstermez. Örneğin, özel binek otomobillerini trampa eden iki kişi arasındaki işlem KDVK çerçevesinde trampa sayılarak KDV'ne tabi tutulamaz. Ancak, işletmenin aktifinde kayıtlı bir otomobili başka bir işletmenin aktifine kayıtlı otomobilin veya arsanın trampa edilmesinde, karşılıklı olarak fatura düzenlenmeli ve satış gibi emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanmalıdır. (Tolu, 1995: 40)

Özetle Teslim edilen mal karşılığında başka bir mal alındığında her ikisi de ayrı teslim sayılacaktır. Örneğin bir un değirmeni, müşterinin getirdiği buğdayı ücret karşılığında öğüttüğünde, öğütme karşılığı teşkil eden ücreti üzerinden katma değer vergisi ödeyecektir. Buna karşılık, getirilen buğday yerine, buğdayın kalite ve miktarına göre elde edilecek un miktarı ve ayrıca öğütme ücreti dikkate alınarak hazır un alındığında, durum trampa esasında değerlendirilmek durumundadır. Her iki taraf emsal bedel, üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmek gerekir. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 163)

2.2. Teslim Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu 3. Maddesinde Teslim Sayılan Haller düzenlenmiştir. Madde metni “Aşağıdaki haller teslim sayılır: a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

d) (4369 sayılı Kanununun 82 nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)(3)” şeklindedir.

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. Bu haller aşağıda açıklanmıştır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-II-B)

Maddenin (a) bendine göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Mesela, akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin bu Kanununun 27. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekecektir.

Maddenin (b) bendine göre vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların imalinde kullanılması veya sarfi da teslim sayılacaktır.

Maddenin (c) bendinde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri hali de teslim sayılmıştır. Mülkiyeti muhafaza şeklinde yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılmaktadır. Malın zilyetliğinin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştirildiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun süre alınmaması gibi bir sonuç doğuracaktır. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetliğin devri anında teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-II-B)

2.2.1. Vergiye Tabi Malların Her Ne Suretle Olursa Olsun Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla İşletmeden Çekilmesi

Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim hükmündedir. (Katma Değer Vergisi Kanunu 3. Mad.)

Bu hükme göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Katma Değer Vergisi tüketime yönelik bir vergi olduğundan, vergiye tabi bir malın üçüncü bir kişiye satışı ile işletme sahibince, vergiye tabi işlemler dışında bir amaçla, işletmeden çekilmesi arasında vergilendirme bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır.(Kızılot,2012:401) Mesela, akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. (Gezgin, 2012: 5)

9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde Genel Tebliğinin 8 numaralı başlığı altında personele sağlanan aşağıdaki menfaatlerin katma değer vergisine tabi olmadığını belirtmiştir:

- Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan personele tahsisi sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

Söz konusu sayılan menfaatler, vergiye tabi mal ve hizmetlerin vergiye tabi mal ve hizmetlerin üretilmesinde kullanılmasıdır. İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılmakta olduğu ve maliyetin bir parçası olarak değerlendirilmiştir. Bu durumlarda vergiye tabi tutulmayacaktır. Çünkü vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir.

İşçilerine ayakkabı ve yakacak yardımı ile kumaş, havlu, temizlik malzemeleri ve benzeri işle ilgili bedelsiz teslimleri söz konusu Tebliğ kapsamına girmediğinden, bu teslim ve hizmetlere Kanunun 3/1-a maddesine göre katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir. Söz konusu madde ve malzemelerin piyasadan fatura karşılığında temin edilmesi halinde, faturalarda gösterilen katma değer vergisi genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir. (04.05.1999 Tarih ve B .07.0.GEL .0.42/4213-1382/17360 Sayılı Mukteza)

2.2.2. Mülkiyeti Muhafaza Kayıtlı Satışlar

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri teslim sayılmaktadır. (Katma Değer Vergisi 3 Mad./c)

4721 sayılı Medeni Kanun'un 764. maddesinde mülkiyetin saklı tutulması kaydıyla yapılan satışlar düzenlenmiştir. Bu maddede "Başkasına devredilen bir malın mülkiyetinin saklı tutulması kaydı, ancak resmi şekilde yapılacak sözleşmenin devralanın yerleşim yeri noterliğinde özel siciline kaydedilmesiyle geçerli olur. Hayvan sözleşmelerinde mülkiyeti saklı tutma sözleşmesi yapılamaz" hükmü yer almaktadır. Bu satışlar özellikle ticari nakil vasıtalarının devrinde yaygın olarak görülmektedir. Aynı Kanun'un 763. maddesinde ise, taşınır mülkiyetinin nakli için zilyedliğin devrinin gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu satışlarda zilyedliğin devri teslim sayılan hal kapsamına alınmıştır. Mülkiyeti saklı tutularak yapılan satışlarda, malın zilyedliği alıcıya geçmekle birlikte, mülkiyet devretmemektedir. Bu durumda, 2. maddedeki teslim tanımına bağlı kalmak bazı muvazaalara yol açabileceğinden, mülkiyeti saklı tutularak yapılan satışlarda zilyedliğin devri teslim sayılan hal kapsamında vergiye tabi tutulmuştur. (Kızılot, 2012: 419)

Bu hükümlere göre, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışı yapılan aracın, alıcının borcunu ödeyememesi nedeniyle geri verilmesi işlemi de ayrı bir teslim hükmünde olduğundan, aracın geri verilmesi karşılığında alınan bedel katma değer vergisine tabi olacaktır. (29.7.1987 Tarih ve KDV: 2601035-10/53240 Sayılı Mukteza)

Mülkiyeti muhafaza şeklinde yapılan satışlarda alıcıya teslim edilen taşınır malın mülkiyeti satıcının üzerinde bırakılmaktadır. Malın zilyetliğinin devredildiği, ancak mülkiyet naklinin daha sonra gerçekleştirildiği bu tür satışlarda vergileme için genel teslim tanımındaki esaslara göre mülkiyetin devrini beklemek, verginin uzun

süre alınmaması gibi bir sonuç doğuracaktır. Bu nedenle mülkiyeti muhafaza kaydı ile yapılan satışlarda zilyetliğin devri anında teslim, dolayısıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. (Gezgin, 2012: 5)

2.3. Hizmet

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet, Kanun'un 4. maddesinde, "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. (Kızılot, 2012: 430)

Maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen inel ve eşyalardan farklı olarak, elle tutulamayan, fakat satımı ve alımı mümkün olan iktisadi çabalardır. Şeklinde sözlükte tanımlanan hizmet serbest meslek faaliyeti, taşıma işlemleri, kiralama işlemleri, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi işlemleri örnek olarak gösterebiliriz. (Kızılot, 2012: 431)

2.3.1. Hizmet İfasında Vergiyi Doğuran Olay

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 vergilendirilirler. (KDVK 4. Mad.)

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanununun 4. maddesinde "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir. Anılan maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet belli bir

tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacak, ilerde değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanım ve verilen örneklere göre hizmet olarak değerlendirilecektir. (Katma Değer Vergisi Kanun 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-B-III)

Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.” (Katma Değer Vergisi Kanunu- 5. Madde- Hizmet Sayılan Haller) Bir hizmetin KDV’ ye tabi tutulabilmesi için o hizmetin ifa edilmiş olması gerekir. Vergilendirmenin ikinci koşulu, hizmet ifasının, ticari, sınai, zirai faaliyet ye serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması yahut ifa olunan hizmetin tanımınının 1. maddesinin 3. bendinde ismen belirtilmiş olan hizmetler kapsamın da yer almasıdır.(Kınay,1990:7) Vergilendirmenin diğer koşulu hizmetin kanunda belirtilen şekilde; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi gerçekleştirilmesidir. Hizmet İfalarının Katma Değer Vergisine tabi olması için Katma Değer Vergisi Kanunu’nda 6. maddesinde belirtilen koşuluda sağlaması gerekmektedir.

-İşlemlerin Türkiye’de yapılması:

a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,

b) Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, İfade eder.

Hizmet ifalarında işlemin Türkiye’de yapılmış sayılması için, Kanunun 6. maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye’de yapılması, Türkiye’de değerlendirilmesi veya hizmetten Türkiye’de faydalanılması gerekmektedir. Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye’de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye’de yapılmış sayılacaktır. Yani hizmet Türkiye’de yapılmışsa değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye’de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye’de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye’de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye’de yapılmış sayılacaktır.

Buna göre, hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye'de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. (Katma Değer Vergisi Kanun 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-B-III)

2.3.1.1. Hizmetin Yapılması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (a) bendine göre hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifa edildiği anda meydana gelmektedir. Hizmet ifa edildiğinde katma değer vergisi borcu doğmaktadır.

2.3.1.2. Hizmet Karşılığının Mal Veya Başka Bir Hizmet Olması

Maddenin 2. fıkrasına göre bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların her biri ayrı birer işlem sayılacak ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır. (Katma Değer Vergisi Kanun 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-III)

Hizmetlerin vergilendirilmesi malların vergilemesine nazaran daha zordur. Bu durum, KDV'nin işlem vergisi olmasından kaynaklanmaktadır. Hizmetlerde vergiyi doğuran olayı tespit etmek her zaman kolay olmamakta, Öte yandan hizmetin nerede verildiği ayrı bir tartışmalı alan oluşturmaktadır. Yapılan bu düzenlemeyle, bir hizmetin karşılığının nakit olmayıp bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde ortaya çıkacak tereddütler giderilmek istenilmiş, Kanun'un temel ilkeleri çerçevesinde, bu teslim ve hizmetler, ayrı işlemler olduklarından, ayrı ayrı vergilendirilmeleri sağlanmıştır. (Kızılot, 2012: 443)

Örneğin müstahsillere ait zeytinlerin zeytinyağı sıkma tesislerinde zeytinyağı haline getirilmesi işlem bir hizmettir. Zeytinyağı sıkma tesislerine müstahsiller tarafından yapılan imalat karşılığı olarak, yağ teslim edilmesi de mal teslimi sayılır. (Vural, 2012: 456)

Bir işlemin teslim mi yoksa hizmet mi olduğunu tespit etmek her zaman çok kolay olmayabilir. (Vural, 2012: 456)

Kendilerine verilen şeker pancarı tohumluğu üzerinde çiftçilerin, satma, devretmek gibi herhangi bir tasarruf hakkına sahip olmadıkları, bu tohumluklar ile şirketiniz gözetim ve kontrolünde üretilen şeker pancarının ise şirketinize teslim dışında hiç bir şekilde kullanılmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan, şeker pancarı yetiştirilmek üzere tarlalarından faydalanılan çiftçilerin yaptığı hizmet, çiftçilerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri olması halinde vergiye tabi olacak, küçük çiftçi muaflığından faydalanan ya da götürü gider usulüne tabi çiftçiler tarafından ifa edilmesi halinde ise Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-b maddesine göre, istisna kapsamında işlem görecektir. (13.1.1989 tarih 2601017-1037/3398 sayı Mukteza)

Bu hükümler çerçevesinde, kendilerine verilen çiçek fideleri üzerinde çiftçilerin, satmak, devretmek gibi herhangi bir tasarruf hakkının olmaması ve fideler veren firmanın gözetim ve kontrolünde üretilen çiçeklerin bu firma dışında hiçbir şekilde kullanılmaması halinde, çiçek yetiştirilmesi için verilen fidelerin “teslim” kapsamında değerlendirilmesi ve dolayısıyla katma değer vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, çiçek fideleri üzerinde çiftçilerin satmak, devretmek gibi tasarruf hakları bulunması halinde, fide verilmesi işleminin katma değer vergisine tabi olacağı tabiidir.

Öte yandan, çiçek yetiştirilmek üzere çiftçiler tarafından yapılan hizmet, çiftçilerin gerçek usulde katma değer vergisinden muaf olması veya kazançlarının götürü gider usulüne göre tespit edilmesi halinde ise, bu hizmet anılan Kanun’un 17/4-b maddesi gereğince katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Yazınız ekinde yer alan sözleşmenin incelenmesinden; kendilerine verilen şeker pancarı tohumluğu üzerinde çiftçilerin, satma, devretmek gibi herhangi bir tasarruf hakkına sahip olmadıkları, bu tohumluklar ile şirketiniz gözetim ve kontrolünde üretilen şeker pancarının ise şirketinize teslim dışında hiç bir şekilde kullanılmadığı anlaşılmıştır.

Öte yandan, şeker pancarı yetiştirilmek üzere tarlalarından faydalanılan çiftçilerin yaptığı hizmet, çiftçilerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefleri olması halinde vergiye tabi olacak, küçük çiftçi muaflığından faydalanan ya da götürü gider usulüne tabi çiftçiler tarafından ifa edilmesi halinde ise Katma Değer

Vergisi Kanununun İ7/4-b maddesine göre, istisna kapsamında işlem görecektir. (13.1.1989 Tarih 2601017-1037/3398 Sayılı Mukteza)

Görüldüğü üzere Aynı durum, çiftçilere “çiçek yetiştirilmesi hizmeti” için ekilmek üzere bedelsiz olarak fide verilmesi ve çiftçilerin yetiştirdikleri fideleri veren firmaya tevdi etmeleri hali için de geçerlidir.

2.3.1.3. Hizmet Sayılan Haller

Katma Değer Vergisi Kanun’ u 5. Maddede hizmet sayılan haller “ Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 5. maddesine göre vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılacak, dolayısıyla vergiye tabi tutulacaktır. (Katma Değer Vergisi Kanun 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-III)

Havayolu şirketlerinin personeline şirket uçağıyla görevle ilgili olarak sağladığı taşıma hizmetleri, işletme faaliyetinin bir gereği olduğundan vergiye tabi olmayacaktır. Ancak işletme personeli ve ailelerine görev dışı olarak verilen taşıma hizmetleri KDV Kanununun 5. maddesi gereğince vergi kapsamına girmektedir. Öte yandan yabancı hava yolu personeline iç hat seferlerinde ve mütakabiliyet esaslan çerçevesinde sağlanan ücretsiz taşımalar vergiye tabi olacaktır.Yerli ve yabancı hava yolu personeline görev dışındaki amaçlarla sunulan hizmetlere ait KDV, kurumca üstlenildiği takdirde gelir/kurumlar vergisi kanunları çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. (Vural, 2012: 458, 459)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.1. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU' NDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde vergiyi doğuran olay belirtilmiştir. Kanun'un sözü edilen hükmü, hangi olayların KDV'nin doğuşuna yol açacağını, dolaylı olarak da verginin ne zaman doğacağını hükme bağlayan ve konusu itibariyle büyük önem taşıyan bir maddedir. (Kızılot, 2012: 566) Söz konusu kanun metni "Vergiyi Doğuran Olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- f) (4369 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) (3316 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.)
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi Ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise (4369 sayılı Kanunun 8V'inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 1.8.1998 gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar ta-rafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503 sayılı Kanununun 3’üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 522000) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması, anında meydana gelir.” Şeklindedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir. Yani, mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır. Ancak bu mekanizmanın gerektiği şekilde işleyebilmesi için madde metnine, alış faturaları ve benzeri vesikalarda gösterilen verginin indirilebileceği hükmü getirilmiş bulunmaktadır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-VIII)

Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek bakiye vergi Hazineye intikal ettirilecektir. İndirim mekanizmasının varlığının bir sonucu olarak, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin nihai tüketiciye intikal ettirildiği bedel ile vergi nispetinin çarpımı kadar olacaktır. Bu suretle vergiden vergi alınması ve her safhada alınan vergilerin mal ve hizmetin bünyesinde kalması gibi durumlarla, o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenerek, aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmış olmaktadır. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-VIII)

Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibariyle olacaktır. Mükellefler bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, sadece o malların alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi

değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indireceklerdir. Bunun tabii bir sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu takdirde, aradaki farkın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilebilecek vergi tutarına eklenmesi ve iade edilmemesi hususu 29. maddenin 2. fıkrasında ayrıca hükme bağlanmıştır.(KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-VIII-A)

Nitekim katma değer vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya bir dönem sonra beyan edilmesi yoluyla vergi ziyayı doğması halinde kusur cezalı tarhiyat yapılacağı V.U.K.'nun (4008 s. kanunla değişik) mükerrer 347/1. maddesinden anlaşılmaktadır.(Hepar,Ak,2003:63)

Katma değer vergisi mükellefleriyle; Kanununun 9. maddesinde belirtilen, katma değer vergisi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, katma değer vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 25. günü akşamına kadar vermekle yükümlüdürler. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-IX-A-3)

Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın tespiti, yüklenilen vergilerin indirimi açısından da önemlidir. Katma Değer Vergisi Kanununun 29. Maddesi 3. Bendinde “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.” denilmektedir.

Katma değer vergisi işlemlere yönelik bir vergi olması nedeniyle vergiyi doğuran olay, bedelin tahsil edilip edilmemesi veya taksitler halinde tahsil edilip edilmemesiyle bir ilgisi bulunmadığından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda işleme ait katma değer vergisi hesaplanıp ilgili dönemde de beyan edilmesi gerekmektedir. (10.6.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.79/10-214/40880 Sayılı Özelge)

3.1.1. Mal Teslimi Ve Hizmet İfası Hallerinde

Vergiyi doğuran olay prensip olarak malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi ile meydana gelir. Prensip olarak satıcının görevini ifa edip malın mülkiyetinin alıcıya geçmesi satışa ilişkin KDV' nin doğması anlamına gelir. Satışa ilişkin KDV (Satıcının Hazine'ye ödemekle mükellef olduğu bir borç olarak) teslim ile birlikte

doğmuştur. Bu sebeple, söz konusu verginin satışın yapıldığı döneme dâhil edilerek beyan edilmesi gerekir. Verginin, müşteriden tahsil edilmesi şart değildir satış akdi çerçevesinde satıcı mükellefiyetini yerine getirdiği, yani malı müşteri teslim ettiği an, vergi borcu altına girer, vergi tahakkuk etmiş ve Hazine'ye ödenecek bir duruma gelmiş olur. (Kızılot, 2012: 568)

Buna göre, mal ambarlarınızdan çıkışı yapılan şeker pancarına ait katma değer vergisi teslim anında doğmuş olduğundan, verginin de bu dönemde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu ürüne ait bedelin daha sonra belli olması durumu değiştirmemektedir. (17.10.1994 tarih ve GİB.07.0.GEL.0.79/10-220/70308 Sayı Özelge)

Malın teslimi veya hizmetin ifası ile birlikte öngörülen hasılat tahakkuk etmekte ve buna ilişkin katma değer vergisi de teslimin veya hizmetin ifası ile birlikte gerçekleşmektedir. Bu yönde verilen çok sayıda Danıştay Kararı bulunmaktadır. "...3065 sayılı Kanun'un 10. maddesinde vergiyi doğuran haller sayılmış (a) fıkrasında mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasının vergiyi doğuran olay olduğu belirtilmiştir. Bu hükümden açıkça anlaşıldığı üzere katma değer vergisinin doğuşu mal teslimi veya hizmet ifası ile gerçekleşecektir. Bu itibarla işlemin bedelinin ne zaman tahsil edildiğinin vergiyi doğuran olay yönünden bir önemi olmadığından..."

"...Hakediş raporu, işi yapan açısından işin teslimini, ihale makamı açısından ise işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belgedir. Bu nedenle, işi teslim alan taraf olarak, ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarih işin teslim tarihi, dolayısıyla KDV'nin doğduğu tarihtir. Yapılan iş bedelinin ödenmemesi, teslim karşılığı tutarın vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönem ve beyan edilmesi zorunluluğunu değiştirmez..."

"...Taşıma hizmetinde vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir..."

"... Mal teslimi ve hizmet ifası ile doğan katma değer vergisinde, muamele ile ilgili belgenin verilmemiş veya alınmamış olunması verginin doğmasını engellemez..." (Sönmez, Ayaz, Garip, 1999)

3.1.2. Malın Tesliminden veya Hizmetin Yapılmasından Önce Fatura Veya Benzeri Belgeler Verilmesi Halleri

Malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde de bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelir. Malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde de bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelir. (Vural, 2012: 1501)

KDV'nde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi kural olarak, mal dolaşımında teslim yapılması, hizmetlerde ise hizmetin tamamlanması olmakla birlikte, vergi alacağı'nın zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla, KDVK.'nun 10/b no'lu maddesinde, bunun istisnasına yer verilmiştir. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere, fatura veya benzeri belgenin düzenlenmiş olması halinde de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. KDV.'nin işlemin yapılmasından önce doğmaması kuralının önemli istisnalarından biri olan bu hükmün konulma nedenlerinden biri de; KDV.'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura veya benzeri belge düzenlenmiş olması gerektiği ve fatura veya benzeri belge hükmünde olmayan sevk irsaliyesi ile KDV. indirimi yapılmasının mümkün olmamasıdır. (Hepar, Ak, 2003: 63)

Madde hükmü açık olarak bir malın teslimi veya hizmetin ifası tarihinden önce fatura veya sevk irsaliyesinin (veya V.U.K.'nun 233, 234, 235 ve 236. maddelerinde belirtilen belgelerin) düzenlenmesi halinde teslim gerçekleşmemiş olmasına rağmen vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini hükme bağlanmıştır. Yalnız bu durumda KDV matrahı işlem (teslim veya hizmet) tutarı değil, bu belgelerde yazılı olan tutardır. Vergi Usul Kanunu' nun 231. Maddesinin 5 numaralı bendinde (5035 Sayılı Kanunun 48/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü yer almaktadır. (Durgun, 1996)

VUK.'a göre (m.231), malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi gerekir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, fatura veya benzeri belgenin mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleşmesi anında veya sonrasında düzenlenmesi esastır. Bir malın teslimi veya hizmetin ifası tarihinden önce fatura veya sevk irsaliyesinin (veya V.U.K.'nun 233, 234, 235 ve 236. maddelerinde belirtilen belgelerin) düzenlenmesi halinde teslim gerçekleşmemiş olmasına rağmen vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini hükme bağlanmıştır. Yalnız bu durumda KDV matrahı işlem (teslim veya hizmet) tutarı değil, bu belgelerde yazılı olan tutardır. (Durgun, 1996)

Fatura veya benzeri belgelerin mal teslimi veya hizmet ifası öncesinde düzenlenmesine ilişkin olarak VUK.'nda bir hükme rastlanmadığı gibi, bunun aksine bir hükme de rastlanmamıştır. Kamu hukuku kapsamında özel olarak vergi sisteminin bütünlüğü KDVK.'nun 10/b no'lu maddesi hükmünden, gerçek bir mal hareketi veya hizmet ifası işlemine ait olmak şartıyla, KDV. ile ilgili olarak fatura veya benzeri belgelerin mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenebileceği anlamı ortaya çıkmaktadır. (Hepar, Ak, 2003: 63)

Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Fatura vb Belgelerin vergiyi doğuran olayla ilgisi fatura veya benzeri belge düzenlenmesi tek başına KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterlidir. Öte yandan KDV 'ye tabi mal teslimi yahut hizmet ifası gerçekleşmişse, bu işlemle ilgili fatura veya benzeri belge daha sonraki aylarda hiç düzenlenmese dahi KDV, işlemin gerçekleştiği ay itibariyle doğar. Örneğin, 28 Eylül'de teslim edilen malın faturası 8 Ekim dâhil olmak üzere 28 Eylül-8 Ekim arasında herhangi bir tarihte düzenlenebilir. Fakat faturanın Ekim tarihli olarak tanzimi, KDV'nin de Ekim KDV beyannamesinde yer almasını gerektirmez. Fatura, teslimden sonraki hangi tarihte düzenlenmiş olursa olsun, KDV teslimin gerçekleştiği Eylül ayı itibariyle doğmuştur. (Güneri, 2003: 193)

Vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana gelecektir. (KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-I-V)

Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi nedeniyle verilen özelgede “ Bu nedenle 1996 yılında yapılacak mal teslimine ait faturanın 1995 yılında düzenlenmesi halinde faturada gösterilen bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp, düzenlenme tarihinin ait olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmektedir.” (10.4.1996 tarih ve B.07.Û.GEL.0.53/5310-228/15164 Sayılı Özelge)

Malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmekte olup, sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallarda sevk irsaliyesinin tarihi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olacaktır. Bu mallara ait faturanın 10 gün içerisinde düzenlenebilecek olması, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi değiştirmeyecektir. (24.1.1989 tarih ve KDV:2601010-147/6375 Sayılı Özelge)

3.1.3. Kısım Kısım Mal Teslimi

Katma Değer Vergisi Kanunu’ nun 10. Maddesinin c bendine göre, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması hallerinde KDV’ yi doğuran olay meydana gelmektedir.

Örneğin, ayakkabı imalatçısı firma ile satıcı firmanın her ay 1.000 adet olmak üzere toplam 12.000 adet ayakkabı teslimi konusunda anlaşmaları halinde, her ay 1.000 adet ayakkabının teslimi anında vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Hizmet bedelinin tespiti, hizmetin tamamlanması ile mümkün olduğu durumlarda KDV hizmet verenin fatura düzenlediği tarihte doğar. (Gezgin, 2012: 85)

Kısım kısım teslimi, satış akdi Borçlar Kanunu’nda açıkça yer almamakla beraber, TTK’ nın 25/1 maddesinde bu satıştan söz edilmektedir. Ekonomik hayatta geniş bir uygulama alanı bulan bu tür satışlar çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Alıcı, satın aldığı şeyin tümünün kendisine bir defada teslimini sakıncalı bularak, depolama ve muhafaza zorlukları, ile satın aldığı malın kendisine kısım kısım, fakat ard arda teslim edilmesini yararlı görebilir. Ancak ekonomik icaplar, özellikle piyasa değişiklikleri ve rekabet düşünceleri alıcının satıcı ile önceden malın tümü için bir satış akdi yapmasını zorunlu kılabilir. Bazen de satıcı ya hepsini birden imal edemeyeceğın, ya da hepsine birden sahip bulunmadığı için, satacağı malın tümünü birden teslim etmek istemeyebilir. Bu durumlarda, alıcı ile

satıcı arasında “kısım kısım teslimli satış akdi” yapılmaktadır. Kısım kısım teslimli satış akdi, satıcının satılan şeyi kısım kısım teslim edeceğinin, buna karşılık alıcının bedeli tek bir defada veya satıcının teslimlerine uygun olarak kısım kısım ödeyeceğinin kararlaştırıldığı akit olarak tanımlanabilir. Görüleceği gibi, bu tür satışlarda teslimden önce bir akit yapılmakta ve teslim ile ödeme koşulları belirlenmektedir. (Kızılot, 2012: 572)

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalman hallerde, vergiyi doğuran olay her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılmasında meydana gelmektedir. Buna göre, şirketinizin cep telefonu sahibi abonelerine verdiği hizmetin abonelerle mutabık kalman aylık dönemler itibariyle katma değer vergisi hesaplanması mümkün bulunmaktadır. Dolayısıyla dilekçenizde yer alan örnek çerçevesinde tahakkuk eden bedeller üzerinden fatura düzenlenerek işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. (20.11.1997 Tarih ve B .07.0 .GEL .0.55/5501-2644/49746 Sayılı Özelge)

İş akdi kapsamında yaptığı taşıma hizmeti kısım kısım verilen hizmet niteliğinde olup, süreklilik arz etmektedir. Bu nedenle, her vergilendirme döneminde müşterilerine verdiği taşıma hizmetine ait bedellerin tespit edilip, bu bedellere ilişkin KDV hesaplanarak ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (04.06.2007 Tarih Ve B.074.0İB.0.01.57/5710-1 Sayılı Özelge)

Belli bir süreci (genellikle Eylül-Haziran dönemi) kapsayan eğitim öğretim hizmetlerinde öğretim döneminin başlaması ile hizmet vermeye başlanmakta, dönemin bitmesi ile de hizmet sona ermektedir. Eğitim Öğretim hizmetlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bu sürecin sonuçlanması gerekmemekte olup, her bir vergilendirme döneminin tamamlanmasıyla, bu dönem işlemleriyle sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bir başka ifade ile özel okul işletmeciliğinde vergiyi doğuran olay, prensip itibariyle eğitim-öğretim hizmetinin fiilen verildiği vergilendirme dönemlerinde ortaya çıkmaktadır. (Hesap Uzmanları Derneği, 2010: 359)

Bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetlerin taksitlere bağlanması halinde ise, takvim yılının bir ayından oluşan her bir vergilendirme dönemi: itibariyle KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak belli bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV'nin matrahı, bir öğretim yılı için belirlenen hizmet

bedelinin hizmet ifa edilecek ay sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecek matrahtan az olamayacaktır. (19.11.1986 tarih ve 2601001-1041/81776 sayılı Özelge)

3.1.4. Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlar

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyasyon suretiyle mal satanlara (Konsinyatöre) verildiği anda değil malların komisyoncu veya konsinyatör tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelecektir. (Gezgin, 2012: 85)

Komisyoncu vasıtasıyla yapılan işlemlerin hukuki mahiyeti ve özellikleri Borçlar Kanunu' nun 416-430. maddelerinde düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu nun 416. maddesinde komisyoncu “Alım-satım işlerinde komisyoncu ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım satımını deruhte (üstlenen) eden kimsedir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Malların satılmak üzere komisyoncuya tevdi edilmesini, mülkiyet devri henüz gerçekleşmemiş olduğu için teslim olarak değerlendirmek mümkün değildir. Teslim malların komisyoncu tarafından alıcıya satıldığı anda yapılmış olacağından dolayı vergiyi doğuran olay da bu anda meydana gelecektir. (Gezgin, 2012: 85)

Konsinye sözcüğünün anlamı, mülkiyet devri yapılmaksızın, malların satış sorumluluğunu yüklenen bir kişiye (komisyoncuya) gönderilmesidir. Gönderilme ile malın mülkiyetinin değil, yalnızca zilyetliğinin devri söz konusu olmaktadır. Konsinye satışta mallar; gönderenin belirleyeceği fiyatlarla müşterilere satılmak üzere veya satılmadığı takdirde iade edilmek kaydıyla, gönderilenin zilyetliğine bırakılır. (Kızılot, 2012: 601)

Katma değer vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin d bendine göre komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi vergiyi doğuran olay olarak belirtilmiştir.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinye suretiyle yapılan satışlarda; mal sahiplerince komisyonculara veya konsinyeye yapılan mal tevdiinde, malın tasarruf hakkı devredilmemekte, mal sadece satılmak üzere bunlara verildiğinde, bu aşamada Kanun'un anladığı anlamda bir teslimden söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle

teslim, malların komisyoncuya ve konsinyeye tevdiinde değil, malların bunlar tarafından gerçek alıcısına verilmesi anında meydana gelmektedir. (Kızılot, 2012: 602)

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10/d maddesinde, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, vergiyi doğuran olayın malın alıcıya teslimi ile meydana geleceği hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla malın satılmak üzere komisyoncu veya konsinyeye gönderilmesi teslim hükmünde olmadığından bu aşamada katma değer vergisi doğmadığı gibi, komisyoncu veya konsinye tarafından satılmayan malın iadesi işlemi de katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.(13.12.1995 tarih ve 55/5510-228 sayılı özelge)

Vergiyi doğuran olayın varlığından söz edebilmek için mal teslimi veya hizmet ifasının kesin olarak yapılmış olması gerektiği, emtia ticaretinde sözü edilen kesinleşmenin ancak kesin satışla yani malın işletmeden çekilmesiyle mümkün olacağı, numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla veya konsinye olarak satılmak üzere sevk irsaliyesine bağlanarak mal sevkiyatı yapılması hallerinde, kesin satıştan söz edilemeyeceği, bu tür satışlarda malın işletme kayıtlarından kesin çıkışının yapılabilmesi için yazılı sözleşme uyarınca kabulün gerçekleşmesi gerektiği, faturaların da ancak kabul kararının işletmeye bildirilme tarihi esas alınarak Vergi Usul Kanununda öngörülen usuller ve süreler dairesinde düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.(Danıştay Yedinci Daire'nin Tarih 22.4.1996 Esas No : 1996/2943 Karar No : 1996/1662)

3.1.5. Malın Alıcıya veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi Hali

Örf ve adete göre mal, satış sırasında bulunduğu yerde teslim edilir. Satış sırasında malın alıcının işyerinde veya ikametgahında teslim edilmesi kararlaştırılmış ise, teslim bu yerlerde gerçekleşir. KDV uygulamasında teslim olayının nerede ve ne zaman gerçekleştirildiğinin belirlenmesi önem taşır. Bu konudaki tereddütler, boşluklar vergi alacağının gecikmesine, kayıt dışılığa sebep olur.(Kızılot, 2012: 576)

Katma değer vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin e bendine "Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine

başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi," vergiyi doğuran olay olarak belirtilmiştir.

Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi ile sürücüyü tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır.(KDV 1 Seri Nolu Genel Tebliğ) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi anında meydana gelmiş sayılacaktır. Ancak, KDV Kanunu" nun 2/1 maddesinde tanımlanan teslim kapsamında girmeyen mal sevkiyatları vergiyi doğuran işlem olarak kabul edilemez. Örneğin; malların satılmak üzere komisyoncuya gönderilmesi, Şubeler arasındaki mal nakilleri vb. (Gezgin, 2012: 86)

Kanun'un 2. maddesi (1) no.lu bendinde açıklanan bu hallerde malın teslimi herhangi bir belgeye değil fiili duruma bağlanmış olduğundan 10. maddenin (e) bendinde de "malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdiinin vergiyi doğuran olay olarak belirlenmesi, maddeler arasındaki paralelliği sağlamak ve daha önemlisi teslim olayına kesinlik kazandırarak kayıt dışı mal satışı önlemek amaçlarına yöneliktir. (Durgun, 1996)

Alıcıya gönderilmek üzere nakliyesine başlanan ve faturası kesilmiş bulunan mallar açısından, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur. (Vural, 2012: 1350) Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinde fatura düzenlenmesi için on günlük süre tanınmış olması teslim veya hizmetin faturanın düzenlendiği tarihte yapıldığı anlamım taşımamaktadır. Henüz fatura düzenlenmemiş olsa bile teslim edilen mala veya yapılan hizmete ilişkin katma değer vergisi teslim veya hizmetin yapıldığı anda doğmuş olduğundan ait olduğu dönem hesaplarında gösterilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir. (28.2.1986 Tarih KDV:2601039 Sayılı Özelge)

Teslim fiilinin tamamlanması için, malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi işleminin, alıcının bilgisine de ulaşması şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. KDV' de vergiyi doğuran olayın

nakliyesinin başlaması, malın nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi anında meydana gelmesi bir güvenlik hükmüdür. (Kızılot, 2012: 577)

3.1.6. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Bedellerinin Tahakkuk Ettirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin g bendine göre su, elektrik, gaz,ısıtma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi anında, vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2/3. maddesi uyarınca bu tür dağıtımlar mal teslimi sayılmıştır. Ancak bu tür malların teslimi önceden gerçekleştirildiği halde bu aşamada vergilendirilmesi mümkün olmadığından Kanunun bu maddesine dayanılarak vergilendirme, bunların bedellerinin hesaplandığı anda yapılacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran olay bu malların bedellerinin tahsiline de bağlanmayacaktır. Bu nedenle bu malların bedellerinin tahakkuk ettirildiği yani bedelin hesaplanarak tahsil edilebilir hale geldiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılacaktır. Bu müesseselerin mal bedellerini tahsil edip etmemeleri vergiyi doğuran olay açısından önemli değildir. (Katma Değer Vergisi 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-V)

3.1.7. İthalatta, Gümrük Kanununa Göre Gümrük Vergisi Ödeme Mükellefiyetinin Başlaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin ı bendine göre İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında, vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Bu hüküm tamamıyla mal ithalatını kapsamaktadır. KDV Kanunu'nda "gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması " şeklinde yer alan ibare, 4458 sayılı Gümrük Kanunu' nda yer almamaktadır. Gümrük Kanunu'nda bununla örtüşen ifade "gümrük yükümlülüğü" dür. Gümrük yükümlülüğü ithalat ve ihracat işlemleri ile ilgili olarak ortaya çıkan ithalat ve ihracat vergilerini ödeme yükümlülüğüdür. Konuya sadece ithalat yönüyle bakıldığında, bu tabirin kapsamına ithalat vergilerinin tamamı girmektedir. Gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde KDV' yi doğuran olay ise, gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelmektedir. Gümrük Kanunu' na göre, gümrük vergisine tabi olmayan işlemler, eşyanın antrepo,transit, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, tam muafiyet suretiyle geçici ithalat

rejimlerine tabi tutulması ile eşyanın serbest bölgeye konulması işlemlerini kapsamaktadır. İthalat vergilerine ve dolayısıyla gümrük vergisine tabi olmayan bu işlemlerde KDV'yi doğuran olay, gümrük beyannamesinin tescil tarihinde meydana gelmektedir. Ancak, antrepo, transit ve tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimlerine tabi olan eşya ile serbest bölgeye konulan eşya, KDV Kanunu' nun 16. Maddesi ile vergiden istisna edildiğinden, KDV ödeme yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. (Kızılot, 2012: 608)

Mal ve hizmet ithalatında ise mal veya hizmeti ithal edenlerdir. İthalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve suretle gerçekleştirilmesi, özellik taşıması mükellefiyeti etkilemeyecektir. (Katma Değer Vergisi 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-IV-A-2)

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21. maddesine göre, ithalatta katma değer vergisi matrahına;1. İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf veya müstesna olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CİF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,2. İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,3. Fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, dahil olacaktır.

Bilindiği üzere, 1615 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 65. maddesinde, ithal eşyasının gümrük vergisine esas olan kıymeti, "Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatıdır." şeklinde tanımlanmış, "normal fiyat"tan, birbirinden müstakil bir alıcı ile bir satıcının tam ve serbest rekabet şartları içinde uyduğu varsayılan fiyatın, anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Bu fiyat tespit edilirken:

Eşyanın alıcıya Türkiye'de giriş liman veya mahallinde teslim edildiği;_ Eşyanın satışına ve Türkiye'de giriş liman veya mahallinde teslimine müteallik bütün masrafların nakliye ve sigorta; komisyonlar; tellaliye; eşyanın Türkiye'ye ithali için yurt dışında tanzimi gereken belgelere ait masraflar (konsolosluk harçları dahil); yurt dışında ödenmesi icabeden vergi ve resimler (muafiyet sebebiyle alınmayan vergilerle, geri verilmiş ya da verilecek vergiler hariç); ambalaj bedelleri (vergilendirme yönünden ayrı sayılanlar hariç); ambalaj masrafları (işçilik, malzeme

veya diğ er masraflar) ve yü kleme masraflarının satıcıya ait bulunduğ u, dolayısıyla normal fiyata dahil olduğ u;

Türkiye'de ö denmesi gereken vergi ve resimlerin alıcıya ait olduğ u, dolayısıyla eş yanın normal fiyatına dahil bulunmadığ ı; varsayılacaktır.

Kıymeti tespit edilecek eş ya, bir ihtira beratına veya tescil edilmiş bir resim yahut bir modele göre imal edildiğ i, yabancı bir imalat veya ticaret markası altında ithal edildiğ i, yabancı bir imalat veya ticaret markası altında satışı arz edilmek, temlik edilmek veya kullanılmak üzere ithal edildiğ i veya ithalden sonra tamamlayıcı bir iş çiliğ e tabi tutularak böyle bir alameti farika ile satışı arz edilmek, temlik edilmek veya kullanılmak üzere ithal edildiğ i takdirde; bu eş yanın normal fiyatına. patentin tescil edilmiş resim veya modelin veya fabrika veya ticarethanenin alameti farikasının kullanma hakkı dahil edilecektir.

Gümrük Kanununun 65. maddesinin 8. fıkrasına göre, vergiden muaf olan ve ağırlık esası üzerinden vergiye tabi tutulan eş ya da dahil olmak üzere bilumum eş ya kıymetlerinin yukarıdaki esaslara göre beyanı mecburidir. Bu nedenle, ithal edilen eş yanın gümrük vergisine esas olan kıymeti bulunacak ve beyan edilecektir. madde metninde yer alan, "... gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde..." ibaresi ancak beyannamenin verilmediğ i veya verilemediğ i hallere münhasırdır. Bu durumda, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan kıymeti yani verginin matrahı, sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değ eridir. Bu değ eri tespit etmek için gerekli belgeler bulunmadığ ı takdirde, malın gümrük idaresince resen tayin ve tespit olunan değ eri, verginin matrahı olacaktır.

Öte yandan, ithalatta katma değ er vergisinin matrahına, ithalat sırasında ö denen her türlü vergi, resim. harç ve paylar dahil bulunmaktadır. Bunlar, gümrük vergisi ve belediye payı, rıhtım resmi, damga resmi ve Katma Değ er Vergisi Kanununun 60. maddesinde yazılı malların ithali halinde alınacak ek vergidir.

Bunların yanı sıra, fiili ithalata kadar yapılan diğ er giderler ve munzam sigorta ücreti, destekleme ve fiyat istikrar fonu ve Konut Fonuna katılma payları gibi ö demeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan ve yine fiili ithalata kadar oluş an fiyat farkı ve kur farkı gibi ö demelerin, katma değ er vergisinin matrahına dahil edileceğ i

Kanunun 21. maddesinde hükme bağlanmış bulunmaktadır. (Katma Değer Vergisi 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-VII-B)

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. (Katma Değer Vergisi 15 Seri Nolu Genel Tebliğ-C)

Görüldüğü üzere Tebliğde yurt dışından sağlanan ve Türkiye' de yaralanan hizmetler, Türkiye'de yapılan hizmet olarak değerlendirilmiştir.

Gümrük Kanunu'nda ithalatta eşyaya ilişkin hükümler mevcut olup hizmet ithali ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle hizmet ithalatında gümrük beyannamesinin tescili söz konusu olmayacaktır.

3.1.8. Taşımacılık İle Transit Taşımacılıkta Gümrük Bölgesine Girilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin j bendine göre İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması, anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Transit taşımacılık, yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren taşımacılık işlemlerini kapsamaktadır. Buna göre başlangıç ve bitiş noktaları Türkiye'de olmamakla birlikte, Türkiye'den geçen taşımacılık işlemleri transit taşımacılık kapsamındadır. Örneğin, Tahran'dan başlayan ve Türkiye'den geçerek Münih'de sona eren bir taşımacılık işi transit taşımacılık kapsamına girmektedir. (Vural, 2012: 391)

Maliye Bakanlığı iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.”

Katma Değer Vergisi Kanununun 22. maddesi hükmü ile, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ölkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsaller göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. (Katma Değer Vergisi 1 Seri Nolu Genel Tebliğ-VII-C)

İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ölkelerle Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta, işin gereği mükellefi izlemek güçtür. Bu nedenle yabancı ölkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık vergiyi doğuran olayın gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır. (Kızılot, 2012: 609)

“İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ölkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.(KDVK-Mad 22)

“İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ölkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıkıldığı andır.”(KDVK-Mad39)

“İthalatta alınan Katma Değer Vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ölkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait Katma Değer Vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir (KDVK-Mad 40)

“Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya Özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.” (KDVK-Mad 41)

“İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi de, ilgili gümrük idaresince tarh olunur.” (KDVK-Mad 43)

“İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait Katma Değer Vergisi, bu işlemlere ait Özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir.” (KDVK-Mad 46)

Katma Kanununun 14. maddesinin 1. fıkrası ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Maddenin 2. fıkrası ile söz konusu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, yani Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla tanınabilecektir.

Söz konusu taşımacılık işlemleri Katma Değer Vergisinden istisna edildiğinden vergileme yapılması söz konusu değildir.

3.1.9. Tarım Ürünlere İlişkin Lisanslı Depoculuk

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinin k bendine göre 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında, vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Bilindiği üzere 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu ile tarım ürünleri ticaretini kolaylaştırmak, depolanması için yaygın bir sistem oluşturmak, ürün sahiplerinin mallarının emniyetini sağlamak ve kalitesini korumak, ürünlerin sınıf ve derecelerinin yetkili sınıflandırıcılar tarafından saptanmasını sağlamak, tarım ürünleri lisanslı depo işleticilerinin kişiler arasında ayırım yapmaksızın' tarım ürünlerini kabul etmelerini temin etmek, ürünlerin mülkiyetini temsil eden ve finansmanını, satışını ve teslimini sağlayan ürün senedi düzenlemek

ve standartları belirlenmiş tarım ürünlerinin ticaretini geliştirmek üzere, tarım ürünleri lisanslı depoculuk sistemi oluşturulmuştur. 5300 sayılı Kanunla, depolanmaya uygun nitelikteki hububat, bakliyat, pamuk, tütün, fındık, yağlı tohumlar, bitkisel yağlar, şeker gibi standardize edilebilen temel ve işlenmiş tarım ürünlerinin standartları belirlenerek emniyetli ve sağlıklı koşullarda depolanması ile ürün senetleri vasıtasıyla ticaretinin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. (Vural, 2012: 1275)

5300 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (ı) bendinde ürün senedi; ürünlerin mülkiyetini temsil ve rehnini temin eden, lisanslı depo işleticisince nama veya emre düzenlenmiş teminat olarak verilebilen, ciro edilebilen veya edilemeyen ve bu Kanunda öngörülmeleyen durumlarda TTK'da düzenlenen makbuz senedi hükümlerine tabi olan kıymetli evrak olarak tanımlanmıştır. Yine (k) bendinde ise mudi, depolama hizmetleri için ürününü lisanslı depoya teslim eden veya lisanslı depo işletmesince düzenlenen ürün senedini mevzuata uygun olarak elinde bulunduran gerçek veya tüzel kişi olarak belirtilmiştir.

Kapsama giren bir ürünün lisanslı depo işleticisine teslim ve kabul edilmesi halinde, söz konusu ürün için ürün senedi düzenlenmesi gerekmektedir. Teslim sırasında ürün senedi dışında düzenlenen tartım makbuzu ve delil niteliğine haiz benzeri belgeler de ürünün mülkiyetinin ispatında kullanılabilir. Ürün senedi veya delil niteliğini haiz belgeler, ürünün miktar, cins, sınıf ve kalitede mudiye geri verilmesini garanti eder ve bu teslim satış değil vedia anlamındadır. (Kızılot, 2012: 122)

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi” katma değer vergisinden istisnadır.(KDVK-13 mad.)

“5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri

(Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)” vergiden müstesnadır. (KDVK- 17 mad.)

“...5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri” Özel matrah şeklindedir. (KDVK- 23 mad.)

Vergiyi doğuran olay tarım ürünlerinin lisanslı depo işleticilerine teslimi anında değil, düzenlenen senetlerin temsil ettiği ürünün depodan çekilmesiyle gerçekleşmektedir. (Gezgin, 2012:87)

Görüldüğü üzere ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmektedir. Ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde katma değer vergisi matrahı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 23. Maddesine göre özel matrah şeklindedir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13 ve 17. Maddeleri ile, 5300 sayılı Kanun’a göre düzenlenen ürün senetlerinin ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığında ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri katma değer vergisinden istisnadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.1. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY YÖNÜNDEN ORTAYA ÇIKAN ÖZELLİK GÖSTEREN DURUMLAR

Katma Değer Vergisi Kanunu vergiyi doğuran olay bakımından; kiraya verme işlemlerinde, inşaat taahhüt işlerinde, eğitim hizmetlerinde, muhasebe hizmetlerinde, özel sürücü kurslarında, avanslarda, müşteri kabul şartına bağlı satışlarda günlük yaşamımızda sık karşılaşılan bu nedenle özellik arz eden durumlara ayrı ayrı başlıklar halinde aşağıda değinilmiştir.

4.1.1. Kiraya Verme İşlemlerinde

Bilindiği gibi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (f) bendi gereğince, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiyi tabi bulunmaktadır.

Ancak, aynı Kanunun 10 uncu maddesinin kiraya verme işlemlerinde vergiyi doğuran olayı hükme bağlanan (h) bendi 3316 sayılı Kanunla 1 Aralık 1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Kiraya verme işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. (KDV 25 Seri Nolu Genel Tebliği- A)

Görüldüğü üzere 25 Seri Nolu Genel Tebliği' ne göre GVK 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanıp, beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Kiralama da bir hizmet işlemidir. (Vural, 2012: 456) Şirket aktifine kayıtlı veya ticari işletmelere dahil bulunan mal ve hak kiralamaları KDV Kanununun 1. Maddesinin göre ticari faaliyet kapsamında KDV' ye tabi bulunmaktadır. Kiralama işlemleri kısım kısım hizmet ifası niteliğinde olup, vergiyi doğuran olay vergilendirme dönemleri itibariyle meydana gelmektedir. (Kızılot, 2012: 604)

Ticari işletmeye dahil ve hakların kiralanması işlemlerinde “tahakkuk esası” geçerli olduğundan, ticari işletmeye dahil mal ve hakların kiralanmasında KDV yönünden vergiyi doğuran olay ilke olarak, kısım kısım hizmet ifası kapsamında

vergilendirme dönemleri itibariyle gerçekleşmektedir. İşletmelerin aktiflerinde kayıtlı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak değil, ticari kazanç olarak vergilendirilmekte ve kiralama işlemine ait katma değer vergisi de kanunun 1/1. Maddesi hükmüne göre beyan edilmesi gerekmektedir. (Bolataş, Yılmaz, 2009: 30)

İdare tarafından verilen 26.07.2007 tarih ve 55/5510-268/66947 sayılı Özelge de “ Toplam kira bedelinin ay cinsinden toplam kira süresinin bölünmesi sonucu elde edilen tutara ait KDV’ nin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın aylık vergilendirme dönemleri itibariyle beyan edilmesi gerekmektedir. Şeklinde belirtilmiştir. Söz konusu Özelge de kira bedelinin tahsil edilmesinin bir önemi yoktur. İşlemin gerçekleşmesi yeterli bulunmaktadır.

Ticari işletmeye dahil mal ve hakların kiralanması işlemlerinde vergiyi doğuran olay ise, kısım kısım hizmet ifası kapsamında, takvim yılının aylık dönemleri itibariyle meydana gelmektedir.(Gezgin, 2012: 87)

Ancak iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4 -d bendi ile katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması konusunda 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

“Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

Şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.” Şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

Kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması konusunda 31 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

“Bilindiği üzere, 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (F) bölümünde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemlerinde "sorumluluk" uygulaması getirilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulamasının söz konusu olmayacağı tabiidir.” Şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.

4.1.2. İnşaat Taahhüt İşlerinde

Katma Değer Vergisi Kanunun’ 10. Maddesinin a bendinde göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Aynı maddenin c bendinde ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Öte yandan, aynı kanunun 20. maddesinin birinci fıkrasında, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, ikinci fıkrasında bedel deyiminin 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 suretlerle alınan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği hüküm altına alınmıştır. Burada, taraflarca imzalanan ve onaylanan hakediş raporunda teslim veya

hizmet bedeli de yer almakta ve bu tutar vergi matrahını teşkil etmektedir. Bedelin çeşitli nedenlerle döviz olarak hesaplanması halinde aynı kanununun 26. maddesi uyarınca dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Parasına çevrilmesi gerekmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere teslim ve hizmet bedellerinin (istihkakların) ödenip ödenmediği ya da bu bedellerin değişebilir olması vergiyi doğuran olayı etkilememekte, hakediş bedellerinin hakediş raporlarının onaylandığı dönem itibarıyla KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. Müteahhidin idarece geç ödeme nedeniyle uğrayacağı zararın genel hükümler çerçevesinde açılacak tazminat davası ile giderileceği tabiidir. Bu konuda, sözleşme ve şartnamelerde yer alan hükümlere göre hareket edilecektir. Zaten, idare ile müteahhit arasında yapılan sözleşmelerde ödeme konusundaki esaslara yer verilmektedir. (Gedikli, 1996)

Kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan inşaat taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. İhale makamının hakediş bedelini ve KDV'yi ödememesi, müteahhitlerin bu vergiyi beyan ederek ödemelerini engellemeyecektir. Ayrıca, hakediş belgesi VUK'da düzenlenen bir belge olmadığından, KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca fatura düzenlenmesi ve faturada verginin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Mükellefiyeti son bulan müteahhidin, yaptığı işle ilgili olarak, daha sonra yapılan hakediş nedeniyle hesaplanan KDV'ni beyan etmesi mümkün olmadığından, KDV'nin işveren kuruluşça beyan edilerek ödenmesi gerekir. (Gezgin, 2012: 88)

İnşaat taahhüt işlerinde işlerinde kısım kısım teslim söz konusu olup, her kısmın tesliminde hakediş belgesi düzenlenmekte, vergiyi doğuran olay da bu hakedişin verildiği tarihte gerçekleşmektedir. Özetle inşaat taahhüt işi yapan mükellefler için hakedişin verildiği tarihte teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

Taahhüt işi dolayısıyla hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı anda vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarihteki vergi oranı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve fatura üzerinde ayrıca gösterilecek olan bu verginin genel hükümler çerçevesinde yükümlü tarafından beyan edilerek vergi dairesine yatırılması

gerekmektedir. Öte yandan, katma değer vergisi açısından, hizmet bedelinin tahsil edilmesi ile verginin beyan edilmesinin bir ilgisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, ihale makamınca onaylanan hakediş belgesinde gösterilen hizmet bedeli üzerinden fatura düzenlenip, bu bedele katma değer vergisi uygulanması gerekir. Hakediş belgesinin ihale makamınca onaylanması ancak ödemenin kısım kısım yapılması, işleme ait faturanın hakedişin onaylandığı dönemde düzenlenmesine engel teşkil etmemektedir. (28.12.1993 Tarih ve B.07.Ö.GEL.0.80/10-201/81710 Sayılı Özelge)

İnşaat taahhüt işleri için hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı anda vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden onay tarihindeki vergi oranı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve bu verginin genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki vergi oranının uygulanması yolundaki görüşünüz Bakanlığımızca da uygun bulunmuştur.(03.12.1993 Tarih ve B.07.0.GEL.Ö.79/10-195/76092 Sayılı Özelge)

İnşaat taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylanarak kesinleştiği tarihte meydana gelmektedir. Dolayısıyla hakediş belgesinin onaylanıp kesinleştiği tarihteki katma değer vergisi oranının uygulanması gerekmektedir. (07.03.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.79/10-209/15890 sayılı özelge)

Taahhüt işleri dolayısıyla hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı anda vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, onay tarihindeki vergi oranı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.Hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı tarih ile kesin hesapların bağlandığı tarih arasında fark bulunması halinde aradaki farkın katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.(7.4.1994 Tarih ve:E».07.0 .GEL .0.79/10-212/25023 Sayılı Özelge)

Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığında ilişkin olmayan ödemeler katma değer vergisine tabi değildir. Bu nedenle, kesin hesap hakedişi sonucuna göre iş yapan firmanın ihaleyi yapan idareye borçlu olması durumunda firma tarafından idareye iade edilecek tutara prensip olarak KDV uygulanmaması gerekmektedir. Ancak, kesin hesabın bağlanması sırasında hakedişin eksi çıkması, işi yaptıran idare tarafından önceki hak edişlerde işin gerçek bedelinden fazla bir Ödeme yapıldığı

göstermekte, bu yüzden fazla hesaplanan, verginin matrahta değişiklik hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

İhaleyi yapan idarenin düzeltmeyi fatura ile yapmak istemesi halinde müteahhide fazla ödenen tutar üzerinden fatura düzenlemesi, bu tutar üzerinden de KDV hesaplanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, faturada kesin hakediş belgesinin tarih ve numarasının atıfta bulunularak “düzeltme” amacıyla düzenlendiğinin belirtilmesi gerekir. Faturada gösterilen vergi ihaleyi yapan idare tarafından beyan edilip, müteahhit tarafından indirim konusu yapılabileceğinden, matrahta değişikliğin gerektirdiği düzeltme sağlanmış olacaktır. (Vural, 2012: 463)

4.1.3. Eğitim Hizmetlerinde

Özel okullarda verilen eğitim hizmeti, 1 öğrenim yılını kapsayan bir zaman dilimi içinde yapılmaktadır. Öğrenim yılının başında hizmet bedelinin tamamına ait bir fatura düzenlemesi halinde, belgelerin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, hizmet ifası sonuçlanmadan bu bedel üzerinden vergi hesaplaması gerekecektir. Ancak, yıl içine yayılan bu hizmete ait bedelin taksitlere bağlanması ve belgelerin bu taksit zamanlarında düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olay, kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana geldiğinden verginin belgelerde gösterilen taksit miktarları üzerinden hesaplanması ve belgenin düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi mümkündür. (Kızılot, 2012: 618)

Eğitim hizmetlerinde vergiyi doğuran olay, Kanun" un 10. maddesinin a, b ve c bentlerine göre; İlke olarak eğitim ve öğretim döneminin sonunda, Hizmet bedelinin dönemin başında tahsil edilerek faturaya bağlanması halinde, faturanın düzenlendiği tarihte,

Hizmet bedelinin taksitler halinde tahsil edilmesi halinde ise, kısım kısım hizmet ifası kapsamında her taksit bedelinin tahsiline ilişkin faturanın düzenlendiği tarihte Meydana gelmektedir. (Gezgin, 2012: 87)

Konuyla ilgili verilen özelgelerde de paralel görüş mevcuttur. Eğitim hizmeti bedelinin peşin tahsil edilerek faturaya bağlanması halinde, fatura bedeli üzerinden KDV hesaplaması, bedelin Milli Eğitim Bakanlığı'na taksite bağlanması halinde ise

her taksit bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.”
(14.10.1991 Tarih ve 73836 sayılı Özelge)

“Bu hükümler karşısında eğitim-öğretim hizmetlerinde bedelin tamamının veya bir kısmının öğrenimin başlamasından önce tahsil edilmesi halinde, fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olması koşuluyla katma değer vergisi doğmamaktadır.

Öte yandan, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden eğitim hizmetlerinin taksitlere bağlanması halinde, takvim yılının bir ayından oluşan her bir vergilendirme dönemi itibariyle katma değer vergisinin hesaplanması ve bu hizmetlere ilişkin faturanın aylık Ödeme tutan belirtilerek hizmetin tamamlandığı tarihi takip eden yedi gün içinde tanzim edilmesi gerekmektedir.

Ancak, öğretim döneminin başlaması, hizmet ifasının da ay m zamanda başladığını gösterdiğinden, bir vergilendirme döneminden fazla devam eden bu hizmetler için, takvim yılının her bir ayından ibaret vergilendirme dönemleri itibariyle katma değer vergisinin hesaplanması ve beyanı gerekmektedir. Dönemler itibariyle hesaplanacak katma değer vergisinin matrahı, bir öğretim yılı için belirlenen hizmet bedelinin, hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespit edilecek matrahtan az olamayacaktır.

Ayrıca, eğitim-öğretim hizmetinden yararlananların eğitim-öğretim dönemi başlamadan önce yaptıktan Ödemeler için ödeme dönemi itibariyle fatura düzenlenebilecek olup, Katma Değer Vergisi Kanununun 10/b maddesi gereğince, toplam bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp Ödenecektir.” (23.01.2005 tarih ve 26114 sayılı özelge)

“Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay;-Hizmetin yapılması, Hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, belgelerin düzenlenmesi, Kısım kısım hizmet yapılması mutad veya bu hususta mutabık kalınması halinde her bir kısım hizmetin yapılması, olarak belirlenmiştir.

Özel okullarda verilen eğitim hizmeti, 1 öğrenim yılını kapsayan bir zaman dilimi içinde yapılmaktadır. Öğrenim yılının başında hizmet bedelinin tamamına ait bir fatura düzenlenmesi halinde, hizmet ifası sonuçlanmadan bu bedel üzerinden

vergi hesaplanması gerekecektir.” (27,4.1999 tarih B.07 İKGEL.Ö .53/5310-233/15955 Sayılı Özelge)

Yargı kararlarına göre de Özel okullarda, okul ücretlerinin tahsil edildiği ayda fatura düzenlenerek KDV beyan edilmesi yerinde bir uygulamadır. Ancak, bir vergilendirme döneminde beyan edilecek KDV matrahı, bir öğretim yılı için belirlenen hizmet bedelinin hizmetin ifa edileceği aylık sürelerle bölünmesi suretiyle tespit edilen matrahtan az olamayacaktır. (Gezgin, 2012: 88)

4.1.4. Muhasebe Hizmetlerinde

Serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından verilen hizmetler kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olup süreklilik arz ettiğinden, her vergilendirme döneminde müşterilerine verdikleri hizmetlerine ait bedellerin tespit edilip, bu bedellere ait KDV'nin hesaplanarak ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Mükelleflerin müşterileri ile olan sözleşmeleri uyarınca, yapmış oldukları hizmet bedelini tahsil edip etmemeleri ve serbest meslek makbuzu düzenlenmemesi KDV Kanunu açısından bir hüküm ifade etmemekte olup, vergiyi doğuran olay kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir. Daha sonraki bir tarihte hizmet bedelinin tahsil edilmesi halinde ise, düzenlenecek serbest meslek makbuzunda KDV'nin ayrıca gösterilmesi ancak makbuza verginin ilgili dönemde beyan edildiğine dair bir şerhin konulması gerekmektedir. (Vural, 2012: 463)

Muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler kısım kısım yapılan hizmet niteliğindedir. KDV yönünden vergiyi doğuran olay her bir kısım hizmetin yapılması ile meydana geldiğinden hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde (ay) müşterilere verilen hizmetlere ait belgelerin tespit edilerek, KDV hesaplanması ve ilgili aylarda beyan edilmesi gerekir. Ancak, Danıştay'ın aksi yönde kararları da mevcuttur ; “Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, mutlaka her ay itibarıyla meydana gelmez.” (Gezgin, 2012: 88)

Görüldüğü üzere bu konuda ortaya çıkan görüş ayrılığı Gelir vergisi Kanunu yönünden muhasebecilik ve mali müşavirlik faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirilmesinde “tahsilat esası” geçerli olup buradan doğan kazancın vergilendirmek için tahsil edilmiş olması gerekli iken, katma değer vergisi kanununda vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Katma

değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayda ise bedelin tahsil edilip edilmemesinin herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Hizmetin ifa edilmiş olması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

4.1.5. Özel Sürücü Kurslarında

Özel sürücü kurslarının yaptıkları iş, hizmet ifasıdır. Sertifika cinsine göre şoför adayının ödeyeceği kurs ücreti önceden belli olduğundan, kurs bedeli kursiyerle kurs sahibi arasındaki anlaşmaya göre çeşitli şekillerde ödenmektedir. Kurs dönemi sonunda eğitim ve öğretim programı tamamlanıp, sertifika sınavlarına girmeye hak kazananların son sınav tarihleri, ilgili ders döneminin bitiş tarihidir. Sınavda başarılı olanlar gelip sertifikalarını almaktalar, başarısız olanlar ise genel olarak 4 dönem ücretsiz olarak sınavlara girebilmektedir. Kurs sahibinin belirli bir ücret karşılığında verdiği hizmet, ilgili kurs döneminin son sınav tarihinde tamamlanmakta, kurs sahibine ücret isteme hakkı vermektedir.(Kızılot, 2012: 616)

Özel sürücü kursu işletmeciliği ticari nitelikte bir faaliyet olduğundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir. Ticari kazancın işletme veya bilanço esasına göre tespiti, tahakkuk esasına bağlı olduğundan, sürücü kursu işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın tahakkukun yapıldığı takvim yılının kazancı olarak ilgili yıl hesaplarında gösterilmesi gerekir.Özel sürücü kurslarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmekte ve hizmet her dönemin sonunda yapılan son sınav tarihi ile tamamlanmaktadır. İşleme ait faturanın ise, kurs döneminin bitiminden sonra yapılan sınav tarihinden itibaren 7 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hizmetin tamamlanmasından önce, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında fatura düzenlenmesi halinde, faturada kayıtlı miktara ait katma değer vergisinin, belgenin düzenlediği tarihte doğacağı ve ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekeceği tabiidir. (Gezgin, 2012: 89)

4.1.6. Avanslarda

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun konusuna giren işlemlerden mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Katma değer vergisi malın teslim edilmesi ve hizmetin yapılması

gerekir. Avanslar gerçekleştirilmiş bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturmadığı için esas olarak KDV” ye tabi olmayacaktır.

“Sözleşme gereği için başında avans tahsil edilmesi halinde, bu bedel, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden KDV'ne tabi olmayacaktır.” (30.6.1993 tarih ve B.07.GEL.0.80/26-2/41304 sayılı özelge)

Ancak, teslim ve hizmet henüz gerçekleşmemiş olmakla birlikte, avans bedeli için fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, avans bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.(Gezgin, 2012: 89)

4.1.7. Müşteri Kabul Şartına Bağlı Satışlar

Tüketicinin korunması Hakkında Kanun’ un konu ile ilgili konu ile ilgili “Kapıdan Satışlar” başlıklı maddesi “ Madde8- (Değişik: 06.03.2003-4822/12 mad.) Kapıdan satış; işyeri, fuar, panayır gibi satış mekanları dışında yapılan satımlardır. Bakanlık, kapıdan satış yapacaklarda aranılacak nitelikleri, bu Kanun’a tabi olan ve olmayan kapıdan satışları ve kapıdan satışlara ilişkin uygulama usul ve esaslarını belirler.

Bu tür satışlarda; tüketici, teslim aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde malı kabul etmekte veya hiçbir gerekçe göstermeden ve hiçbir yükümlölük altına girmeden reddetmekte serbesttir. Hizmetlerin satımında ise bu sure, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren başlar. Bu sure dolmadan satıcı veya sağlayıcı, kapıdan satış işleminde konu mal veya hizmet karşılığında tüketiciden herhangi bir isim altında ödeme yapmasını veya borç altına sokan herhangi bir belge vermesini isteyemez. Satıcı, cayma bildirimini kendisine ulaştığı andan itibaren yirmi gün içerisinde malı geri almakla yükümlüdür.

Tüketicinin, malın mutad kullanımını sebebiyle meydana gelen değişiklik ve bozulmalarından sorumlu değildir.

Taksitle yapılan kapıdan satışlarda 6/A maddesi, kampanyalı kapıdan satışlarda 7. Madde hükümleri ayrıca uygulanır.” şeklindedir.

Müşterinin kabul şartına bağlı olarak gerçekleştirilen satışlarda katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih konusunda Katma Değer Vergisi Kanunu’ nda özel bir düzenleme veya hüküm bulunmamaktadır.

54 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde "kapıdan yapılan satışlarda mallar üzerindeki tasarruf hakkının tecrübe ve muayene sonucu devredilecek olması nedeniyle, bu kapsamındaki satışlar ait Katma Değer Vergisi'nin, tecrübe ve muayene sonucu tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilip ödenmesi gerektiğini" belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere bu tür satışlarda malın gönderildiği tarihte alıcı tarafından satın alınıp alınmayacağı henüz belli değildir. Mal alıcı tarafından gerekli kontroller, analizler vs yapıldıktan ve istenilen niteliklerine sahip olduğu anlaşıldıktan sonra kabul edilmektedir. Özetle müşteri kabul şartlı mal satışlarında vergiyi doğuran olay, müşterinin kabul şartının oluştuğu, malı kabul ettiği tarihte meydana gelmektedir.

"Şirketin ihale yoluyla yaptığı satışlarda, şirketle ihale makamı arasında yazılı sözleşme bulunması ve sözleşmede malların satışının kabule bağlı olduğunun belirtilmesi şartıyla, katma değer vergisinin malları muayene komisyonunca kabul edildiği tarih itibariyle hesaplanması ve belge düzeni yönünden 173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği'nde yer alan hususlara göre işlem yapılması gerekmektedir."(28.04.1993 tarih ve 27056 sayılı özelge)

173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği'nin ilgili bendinde "kabule bağlı olan ve bunun için yazılı bir sözleşme bulunan satışlarda fatura düzenlenmesindeki 7 günlük sürenin kabul tarihinden itibaren başlayacağı" açıklanmıştır.

Katma değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin yapıldığı anda meydana gelmektedir. Vergi Usul kanunu'nu 231. Maddesinde, fatura düzenlenmesi için 7 günlük süre alıcının kabul tarihten itibaren başladığı kabul edilmelidir.

5. SONUÇ

Katma değer vergisi, üretim tüketim zincirinin her aşamasında uygulanan, her safhada yaratılan katma değeri vergileyen ve vergi indirimine imkan tanıyarak değer artışını temel alan genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şeklidir. Ekonomideki üretim zincirinin tüm uygulamalarında katma değer vergisi ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Sistemi içerisinde 1985 yılı başında uygulamaya başlanmıştır. Yürürlüğe girdiği 1985 yılından bu yana bütçe gelirleri içerisinde payı her geçen yıl giderek artmaktadır.

Tablo 1. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007-2012) (Bin TL)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi Tahsilatı	Gelirler İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı	Gelirler İçindeki Payı (%)	Toplam KDV Tahsilatı	Gelirler İçindeki Payı (%)
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5

(Kaynak: www.gib.gov.tr, 15.03.2014)

Tabloda görüldüğü üzere katma değer vergisi payı 2007 yılında % 32,4 iken 2012 yılına kadar olan süreçte artarak değişim göstermiş ve 2012 yılına gelindiğinde % 32,5 olmuştur. Bu ise katma değer vergisinin vergi gelirleri ve dolayısıyla bütçe gelirlerinde çok önemli bir paya sahip olduğunu göstermektedir.

Bu nedenle bütçe gelirleri içerisinde oldukça önemli bir paya sahip olan KDV’nde de vergiyi doğuran olay, üzerinde en çok durulan ve tartışılan konuların başında gelmektedir.

“Vergiyi doğuran olay” kavramının, literatürde genel kabul gören kanı ‘vergiyi doğuran olayın’, vergilendirme sürecinin ön şartını oluşturduğu yönündedir. ‘Vergiyi doğuran olay’, aynı zamanda idari işlem niteliğinde olan tarh işleminin de sebep unsurudur. Vergi borcunun meydana gelmesi için öncelikli olarak vergiyi doğuran olayın, ‘verginin yasallığı ilkesi’ uyarınca bir kanun ile belirtilmesi ve söz konusu kanunda tanımlanan bir soyut normun yer alması gerekmektedir. Tüm bu

işlemler vergilendirme işleminin hukuki dayanağıdır. Tezimizin ana konusu olan “vergiyi doğuran olay”, ile başlayan vergilendirme süreci, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemi ile de sonuca ulaşmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin doğru olarak belirlenmesi bakımından oldukça önem taşımaktadır. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır. Uyuşmazlıkların çoğu vergi borcunun doğumunun tespitinde yaşanmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin doğru olarak belirlenmesi bakımından oldukça önem taşımaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun kapsamında, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi hem indirim hakkından yararlanacak mükellefler açısından vergilendirme dönemi tespiti oldukça önem arz etmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine göre, mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebileceklerdir. Yani, mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki safhada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır. Katma değer vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan bütün safhalarda katma değer vergisi alınacak, ancak her bir safhada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki safhanın vergisi düşülerek kalan tutar, yani vergi devlet kasasına girecektir. Vergi indirimi, vergilendirme dönemleri itibarıyla olacağına her bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu takdirde, aradaki fark bir sonraki vergilendirme dönemine devredilecektir. Görüldüğü üzere Katma değer vergisi indirim mekanizmasına dayalı olarak işleyen bir vergi özelliği taşımaktadır. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanununun 29/3 bendinde vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir denilmektedir. Sonuç olarak

mükelleflerin ilgili, dönem içerisinde satın aldıkları veya ürettikleri mal ve hizmetler nedeniyle katlanmak ya da ödemek zorunda oldukları KDV tutarı ile ürettikleri, sattıkları mal veya yaptıkları hizmetler nedeniyle düzenledikleri faturalarda hesaplayarak tahsil ettikleri KDV'nin karşılaştırılarak , fazla tahsil edilen KDV'nin hazineye intikali ve böylece de mükelleflerin mal ve hizmet alış satışlarının kontrol edilmesi sağlanmıştır. Kanunda yer alan indirim mekanizması ve indirim hakkından yararlanacak mükellefler açısından vergilendirme dönemi tespiti bu yüzden önem arz etmektedir.

Katma değer vergisi işlemlere yönelik bir vergi olması nedeniyle vergiyi doğuran olay, bedelin tahsil edilip edilmemesi veya taksitler halinde tahsil edilip edilmemesiyle bir ilgisi bulunmadığından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda işleme ait katma değer vergisi hesaplanıp ilgili dönemde de beyan edilmesi gerekmektedir. Tüm bu sebeplerden dolayı vergiyi doğuran olay önem arz etmektedir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın diğer kanunlarda suç sayılmasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan yasaklanan faaliyetin vergiyi doğuran bir olay olması gerektiğidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu' nda vergiyi doğuran olay ayrı bir başlık altında değerlendirilmiştir. Burada göze çarpan en önemli kavram teslimdir. Katma değer vergisi kavramında ele alınan teslim kavramı ise menkullerin yanı sıra gayrimenkulleri de kapsayarak daha geniş kapsamlı şekilde kullanılmaktadır. Vergiyi doğuran olay verginin konusu ile verginin mükellefi arasında bağlantı kurulmasını sağlayan olaydır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2 ve 3. maddelerinde hükme bağlanan teslim, teslim sayılan haller ile aynı kanunun 4. ve 5. hizmet ve hizmet sayılan hallerde, aynı kanunun 10. maddesinde aksine bir hüküm olmadığı sürece mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği görülecektir. Katma Değer Vergisi Kanununda özel olarak belirtilen bu durumlarda kanunun belirttiği hususlar oluşması halinde vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Ticari hayatın gelişime ve değişime açık bir pozisyonda olması nedeniyle yeni yeni mal ve hizmet teslimi metotları ortaya çıkmakta ve bunların tespiti Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay açısından oldukça önem arz etmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda hizmet ifası ve hizmetin yapılmasını vergiyi doğuran olay olarak belirtmiştir. Buna göre hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Şeklinde tanımlamış olup; bu işlemleri bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir olarak belirtmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay olarak genel anlamda, teslim fiili belirtilmiş olsa da, istisnai hallerde kanun, fiili ve hukuki teslim gerçekleşmeksizin de verginin doğduğunu kabul etmektedir. Söz konusu istisnai haller Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde sıralanmış olup, örneğin malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi durumunda KDV'yi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, meydana gelmesi durumudur. 10. Madde kapsamında yer alan bendler başlıklar halinde incelenip vergiyi doğuran olay olarak belirtilmesinin nedenleri açıklanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu vergiyi doğuran olay bakımından özellik arz eden günlük yaşamımızda çok sık karşılaşılan kiraya verme işlemlerinde, inşaat taahhüt işlerinde, eğitim hizmetlerinde, muhasebe hizmetlerinde, özel sürücü kurslarında, avanslarda, müşteri kabul şartına bağlı satışlarda ayrı ayrı başlıklar halinde değerlendirilmiş ve ortaya çıkan sorunların esas nedeni, KDV Kanunu ve diğer Vergi Kanunları arasındaki uyumsuzluklar oluşturduğu tespitleri yer verilerek değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde yer alan vergiyi doğuran olay, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tespit edilmiş olması ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan indirim mekanizmasından kaynaklı indirilecek katma değer vergisi ile hesaplanan katma değer vergisi karşılaştırılarak ortaya çıkan fark vergisinin ilgili dönemde hazineye intikali açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu şekilde, KDV'nin doğuşunun geciktirilmesi önlenmiştir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman, (2007) **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitapevi, Ankara
- Altındağ, Mehmet, (2001) “Katma Değer Vergisinde vergiyi Doğuran Olay ve Özel Durumlar”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 57, İstanbul
- Bolataş, C, Yılmaz, M.C, (2009) “Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 113, Ankara
- Dikmen, Orhan, (1969) **Maliye Dersleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul
- Durgun, Ercan, (1996) “Fatura, Sevk İrsaliyesi Ve İşlem Tarihlerinin Kdv'nde Vergiyi Doğuran Olay Ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 176, Ankara
- Feyzioğlu, Bedii Necmetti, (1952) “Mükellefiyet Doğurucu Vaka Vergiyi Doğuran Hadise”, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 7, Sayı: 52, Ankara
- Gedikli, Bülent, (1996) “Kısım Kısım Yapılan İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Kdv Kanunu Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 177, Ankara
- Gezgin, Ahmet, (2012) **Yayımlanmamış Katma Değer Vergisi Ders Notları**, Ankara
- Gönlüm, Yıldız, (1986) “Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Güneri, Onur, (2003) “Katma Değer Vergisi Açısından Fatura veya Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 183, Ankara
- Hepar, F, Ak, A (2003) “Katma Değer Vergisi Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 176, Ankara
- Hesap Uzmanları Derneği, (2010) **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara

- Kalenderoğlu, Mustafa, (2013) **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Baskı 15, Ankara
- Kaneti, Selim, (1989) **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Kınay, Turhan, (1990) “Finansman Temini Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 5, Ankara
- Kırbaş, Sadık, (1994) **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Kızılot, şükrü, (1994) **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Cilt 6 :Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Kızılot, şükrü, (2012) **Katma Değer Vergisi Kanunu Ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Kızılot, ř, Taş, M, (2010) **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi** (Güncelleştirilmiş 3. Baskı):Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- Örmeci, Musa (1994) “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 154, Ankara
- Özbalcı, Yılmaz, (1984) **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara
- Soylan, B, Özdemir, E, Özdoğan, G, (1984) **KDV Gerekçesi Kanun Metni İlgili Mevzuat Uygulama Tebliğleri**, Meteksan Yayın, Ankara
- Sönmez, E, Ayaz, G, (1999) “Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Bir Danıştay Kararının Eleştirisi” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:214, Ankara
- şenyüz, D, Yüce, M, Gerçek, A, (2012) Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa
- Tolu, Abdullah, (1995) “Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Vural, Mahmut, (2012) **Uygulayıcılar İçin Katma Değer Vergisi**, Türmob Yayınları, Ankara

Yılmaz, Günes, (2009) “Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul

www.gib.gov.tr, 15.03.2014

www.atikyonetimi.cevreorman.gov.tr/yonetmelikler/ambalaj.doc, 12.01.2014

Gelir Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

15 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

23 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

25 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

31 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

38 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

54 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği

173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği

173 Sıra Nolu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği

11.2.1985 Tarih ve Kdv:2601ö77-20/9095 Sayılı Mukteza

13.12.1995 Tarih ve 55/5510-228 Sayılı Özelge

28.12.1993 Tarih ve B.07.Ö.Gel.0.80/10-201/81710 Sayılı Özelge

04.05.1999 Tarih ve B .07.0.Gel .0.42/4213-1382/17360 Sayılı Mukteza

04.06.2007 Tarih ve B.074.0ib.0.01.57/5710-1 Sayılı Özelge

06.05.1997 Tarih ve 55/5510-230/18454 Sayılı Muktezası

07.03.1994 Tarih Ve B.07.0.Gel.0.79/10-209/15890 Sayılı Özelge

07.04.1994 Tarih ve:E».07.0 .Gel .0.79/10-212/25023 Sayılı Özelge
10.4.1996 Tarih ve B.07.Û.Gel.0.53/5310-228/15164 Sayılı Özelge
10.6.1994 Tarih Ve B.07.0.Gel.0.79/10-214/40880 Sayılı Özelge
13.1.1989 Tarih ve 2601017-1037/3398 Sayılı Mukteza
13.1.1989 Tarih ve 2601017-1037/3398 Sayı Mukteza
14.10.1991 Tarih ve 73836 Sayılı Özelge
17.10.1994 Tarih ve Gib.07.0.Gel.0.79/10-220/70308 Sayı Özelge
19.11.1986 Tarih ve 2601001-1041/81776 Sayılı Özelge
20.11.1997 Tarih ve B .07.0 .Gel .0.55/5501-2644/49746 Sayılı Özelge
23.01.2005 Tarih ve 26114 Sayılı Özelge
24.1.1989 Tarih ve Kdv:2601010-147/6375 Sayı Özelge
26.07.2007 Tarih ve 55/5510-268/66947 Sayılı Özelge
27,4.1999 Tarih ve B.07 İkgel.Ö .53/5310-233/15955 Sayılı Özelge
28.2.1986 Tarih ve Kdv:2601039 Sayılı Özelge
29.7.1987 Tarih ve Kdv: 2601035-10/53240 Sayılı Mukteza
30.6.1993 Tarih ve B.07.Gel.0.80/26-2/41304 Sayılı Özelge