

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

13010
T.C. YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU
BİLİMSEL ARAŞTIRMA KURULU
Onur EROĞLU

Danışman
Doç. Dr. Zeynep ARIKAN

2003

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “**Katma Değer Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25 / 06 / 2003

Onur EROĞLU



İCİSİZLİK İZLENİ KURULU
BİLGİLENDİRME KURULU

TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' nün/...../..... tarih vesayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisanüstü Öğretim Yönetmeliği'ninmaddesine göre Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Onur EROĞLU' nun "Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay" konulu tezi incelenmiş ve aday 08/07/2008 tarihinde, saat 12⁰⁰' da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini/projesini savunmasından sonra 70 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin başarılı olduğuna oy kılması ile karar verildi.


BAŞKAN

ÜYE



ÜYE



YÜKSEK ÖĞRETİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU

Tez No:

Konu Kodu:

Üniv. Kodu:

* Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez Yazarının

Soyadı: EROĞLU

Adı: Onur

Tezin Türkçe Adı: Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Tezin Yabancı Dildeki Adı: Chargeable Event For Value Added Tax

Tezin Yapıldığı

Üniversitesi: Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü: Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yıl: 2003

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

Yüksek Lisans

:

☒

Dili

: Türkçe

Doktora

:

☐

Sayfa Sayısı

: 132

Tıpta Uzmanlık

:

☐

Referans Sayısı

: 133

Sanatta Yeterlilik

:

☐

Tez Danışmanı

Ünvanı: Doç. Dr

Adı: Zeynep

Soyadı: ARIKAN

Türkçe Anahtar Kelimeler:

1. Vergiyi Doğuran Olay
2. Verginin Konusu
3. Katma Değer Vergisi
4. Mal Teslimi
5. Hizmet İfası

İngilizce Anahtar Kelimeler:

1. Chargeable Event
2. Scope of Tax
3. Value Added Tax
4. Supply of Goods
5. Supply of Service

Tarih : 25.06.2003

İmza : 

Tezimin Erişim Sayfasında Yayınlanmasını İstiyorum

Evvet

☐

Hayır

☒

ÖZET

Vergilendirme olayının en önemli unsuru vergiyi doğuran olaydır. Konusu, mükellefi, matrahı ve oranı belirlenmiş bir verginin, mükellef için borç devlet için alacak oluşturabilmesi için gerekli olan etken vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay, zamanaşımından belge düzenine kadar bir çok yönden önem taşımaktadır.

Katma değer vergisi, Avrupa Birliği'ne giriş düşüncesiyle Birlik mevzuatına uyum amacıyla vergi sistemimizde yerini almış olup, Türk vergi sisteminde tahsilat ve hasılat etkisi en fazla olan vergidir. Belge düzenini esas alan bir vergi olduğu için bir oto-kontrol aracıdır. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemi tespit etmek verginin etkinliğinin artırılması açısından oldukça önem taşımaktadır. Türk Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, Avrupa Birliği'nin 6. Konsey Direktifi ile paralel hükümler içermektedir. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, genel olarak mal teslimi veya hizmet ifası ile ithalat anında meydana gelmektedir. Ancak, bir takım vergi güvenlik müesseseleri ile vergiyi doğuran olay teslim ve hizmetin sınırları dışına çıkmıştır.

Bu çalışmada öncelikle vergiyi doğuran olay kavramına yer verilmiştir. Çalışmanın amacı, mal teslimi ve hizmet ifası dışında da birtakım vergi güvenlik müesseselerine dayanarak, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini ortaya koymaktır. Bu bağlamda, çalışmada vergiyi doğuran olay kavramından sonra Türkiye'de katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay açıklanmıştır. Son olarak da, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay konusunda uygulamada karşılaşılan çeşitli sorunlara ve bunların çözümüne ilişkin önerilere yer verilmiştir.

ABSTRACT

The most important element of taxation is chargeable event. In taxation, both payment obligations for taxpayer and payment claim by government require the existence of chargeable event. Chargeable event has importance in many respects such as prescription and document order.

The Turkish Value Added Tax (VAT) was introduced in order to adopt the Turkish tax system with the EU legislation in the membership process to EU. It is the most efficient tax on the grounds of both revenue generation and collection. Since VAT is a document-based tax, it is also an auto-control instrument. Determining the period in which chargeable event takes place is important to increase efficiency of taxation. Chargeable event in the Turkish VAT has parallel sentences as they are in the 6. Council directive of the EU. Chargeable event arises when supply of good and service takes place and import is realized.

In this study, focus is on chargeable event. The aim of this study is revealing how chargeable event takes place in order to secure tax claim by depending on some tax security institutions except for supply of good and service. In this context, chargeable event in the Turkish VAT is conveyed after chargeable event concept. Finally, some problems related to chargeable event in implementation process and solutions to those problems are discussed.

İÇİNDEKİLER

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

YEMİN METNİ.....	II
TUTANAK.....	III
Y.Ö.K.DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU.....	IV
ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER.....	VII
KISALTMALAR.....	XIII
GİRİŞ.....	XIV

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN TEORİK YAPISI.....	1
A. Kavram Olarak Vergiyi Doğuran Olay	1
B. Vergiyi Doğuran Olayın Yasallığı.....	2
C. Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay	4
D. Vergiyi Doğuran Olay İspat İlişkisi	6
E. Vergiyi Doğuran Olayın Yasaklanmış Olması	7
F. Vergiyi Doğuran Olayın Önemi.....	8
1. Mükellefin Vergi Borcu, Devletin Vergi Alacağı Açısından Önemi	8
2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Önemi	9
3. Vergileme Döneminin Tayini Ve Beyanı Yönünden Önemi	9
4. Zamanaşımı Süresi Yönünden Önemi	10
5. Ceza Uygulaması Yönünden Önemi	11
II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	12
A. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	12
1. Gelir Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	12
a. Ticari Kazançlarda Vergiyi Doğuran Olay	13

b. Zirai Kazançlarda Vergiyi Doğuran Olay	13
c. Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Vergiyi Doğuran Olay	14
2. Kurumlar Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	14
B. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	15
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	15
2. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	15
3. Emlak Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	16
C. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay	17
1. Özel Tüketim Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	17
2. Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay.....	21
3. Damga Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay	21
4. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	22

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE KONUNUN TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ.....	24
A. Harcama Vergilerinin Türleri.....	24
1. Özel Harcama Vergileri	24
2. Genel Harcama Vergileri	24
3. Tek Safhalı Harcama Vergileri (Satış Vergileri)	25
4. Katma Değer Vergisi.....	25
5. KDV'nin Diğer Muamele Vergileriyle Karşılaştırılması.....	26
B. Katma Değer Vergisi'nin Tarihçesi.....	27
C. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olay	28
1. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Rejiminin Yürürlüğe Girişi.....	29
2. Katma Değer Vergisi Rejimine Şekil Veren Direktifler	29
3. Altıncı Direktif'e Göre Vergiyi Doğuran Olay	30

4. Avrupa Birliği'ne Üye Bazı Ülkelerde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay.....	32
a. Fransa.....	32
b. Almanya.....	33
c. İngiltere.....	33
d. İtalya.....	33
e. Belçika.....	34
f. Danimarka.....	34
g. Hollanda.....	34
h. İrlanda.....	35
i. Lüksemburg.....	36
j. Finlandiya.....	36
D. Türkiye'de Katma Değer Vergisi Sistemine Geçiş Zorunlu Kılan Nedenler....	37
1. Ekonomik Nedenler	37
a. Yatırımların Teşvik Edilmesi.....	37
b. İhracatın Geliştirilmesi.....	38
c. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması.....	38
d. Enflasyonist Baskının Önlenmesi	38
e. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması	39
f. İhtisaslaşmanın Teşviki.....	39
g. Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü.....	39
2. Mali Nedenler.....	39
a. Vergi Adaletinin Sağlanması	39
b. Vergi Hasılatına Etkisi.....	40
c. Vergi Kaçakçılığına Etkisi	40
d. Vasıtasız Vergiler Sistemini Tamamlayıcı Niteliği	40
e. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması	40
E. Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olayın Tespitinin Önemi.....	41
F. Katma Değer Vergisi'nin Konusunun Vergiyi Doğuran Olay İle İlişkisi	42
II. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	44

k. İthalat Komisyonlarında KDV Doğuran Olay	71
l. Devre Tatil Sisteminde KDV Doğuran Olay	72
m. PTT'nin Abonelerine Verdiği Haberleşme Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay.....	74
n. Fason İşlerde KDV Doğuran Olay	74
o. Lokanta Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay	75
5. Hizmet Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay	76
a. İşletme Sahibinin Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması	76
b. İşletme Personelinin Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması.....	77
c. Diğer Şahısların Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması	78
B. Malın Tesliminden Veya Hizmetin İfasından Önce Fatura Veya Benzeri Belgeler Düzenlenmesi	79
1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Fatura vb. Belgeler	80
2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Fatura vb Belgelerin Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi.....	80
a. Fatura Açısından	80
b. Serbest Meslek Makbuzu ve Perakende Satış Vesikası Açısından.....	81
c. Gider Pusulası ve Müstahsil Makbuzu Açısından	81
3. Vergi Usul Kanunu'nda Fatura vb. Belge Sayılmayıp Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayı İlgilendiren Belgeler	81
a. Hakediş Belgesi.....	81
b. Sevk İrsaliyesi	82
c. Avans Makbuzu	84
C. Kısım Kısım Mal Teslimi Ve Hizmet İfası Halleri	85
a. Kısım Kısım Mal Teslimi	85
b. Hizmetin Kısım Kısım Yapılması.....	86
D. Komisyoncular Vasıtasıyla Veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlar.....	87
E. Malın Alıcıya Veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi	90
F. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Soğutma v.b. Enerji Dağıtım veya Kullanımları.....	92

G. İthalatta Vergiyi Doğuran Olay	93
H. Taşımacılık İle Transit Taşımacılık Hizmetleri.....	94

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAYA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLERE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	95
A. Promosyon Mallara Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	95
B. Kat Karşılığı İnşaat İşlerine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri	98
1. Vergi İdaresinin Görüşü	99
2. Yargı Organının Görüşü	100
C. Zayi Olan Mallara Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri	102
II. HİZMET İFASI VE HİZMET İFASI SAYILAN HALLERE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	103
A. İnşaat Taahhüt İşlerine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	104
B. Serbest Meslek Hizmetleri.....	105
C. Ciro Primleri.....	108
D. İthalat Komisyonları.....	110
III. İTHALATTA VERGİYİ DOĞURAN OLAYA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	112
IV. KOMİSYONCULAR VASITASIYLA VEYA KONSİNYASYON SURETİYLE YAPILAN SATIŞLARA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	114
V. AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI İLE TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN UYUM SORUNU VE KARŞILAŞILABİLECEK DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	115
SONUÇ.....	118
KAYNAKÇA.....	121

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AŞ.	Anonim Şirket
b.	Basım
Bkz.	Bakınız
BK	Borçlar Kanunu
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GT	Genel Tebliğ
KDV	Katma Değeri Vergisi
KDVK	Katma Değeri Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde No
MK	Medeni Kanun
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa No
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
y.a.g.e.	Yukarıda Adı Geçen Eser
y.a.g.m.	Yukarıda Adı Geçen Makale

GİRİŞ

Vergiye doğuran olay, devletin alacağını doğru zamanda tahsil etmesi ve mükellefin de vergisini doğru zamanda ödemesi bakımından vergilendirme işleminin önemli bir unsurudur. Ayrıca, matraha konu olacak tutarın, doğru vergilendirme dönemine ait olması için, defter ve belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte tutulması gerekmektedir. Bu yüzden, vergiyi doğuran olay defter ve belgelerin tutulmasında esas alınan tarihin tespit edilebilmesi bakımından da önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra, vergiyi doğuran olayın, zamanaşımı süresinin tespit edilmesi ile de ilişkisi bulunmaktadır. VUK’da belirtilmiş olan tarh (tahakkuk) zamanaşımının başlangıç süresi vergiyi doğuran olaya göre belirlenmektedir. Tarh zamanaşımının tespitinin yanında ceza kesilmesinde gerekli olan zamanaşımı süresinin tespiti de vergiyi doğuran olaya bağlıdır.

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusunda belirtilen işlemlerin gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir. KDVK’da vergiyi doğuran olay 10 uncu maddede sayılarak belirtilmiştir. Kanunda vergiyi doğuran olay, işlemler itibariyle ayrı ayrı belirtildiği için, vergiyi doğuran olayın doğru tespit edilememesi KDV’de dönem kayması denilen probleme yol açar. Bu şekilde verginin doğru zamanda tespit edilememesiyle, verginin eksik veya fazla tahakkuk etme problemi söz konusu olur.

Katma değer vergisinin temel özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Yani, Katma değer vergisinde mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, gerçekleştirdikleri işlemlerle ilgili olarak ödemiş oldukları katma değer vergisini indirebilmektedirler. İndirim ise, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki defter ve belgelere göre yapılmaktadır. Bu bakımdan vergiyi doğuran olay, katma değer vergisinde söz konusu olan bu indirim mekanizmasının etkin bir şekilde işlemesi bakımından da önem taşımaktadır.

KDV’de vergiye tabi bir işlem söz konusu olduğunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde geçerli olan oran uygulanmaktadır. Oranlarda daha

sonraki dönemlerde değişiklik yapılsa bile, geçmiş döneme ait söz konusu işlemin tabi olacağı oranda değişiklik olmamaktadır.

Son olarak, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay faturanın düzenlenme tarihinin belirlenmesi açısından önemlidir. Fatura VUK'nun 231. maddesine göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren 10 gün içerisinde düzenlenir.

Katma değer vergisi aylık olarak beyan edildiği için devlete gelir sağlayan bir vergidir. Özellikle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemin doğru olarak belirlenmesiyle katma değer vergisinde etkinlik daha da artmaktadır.

“Katma Değer Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay” isimli çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü iki kısımdan oluşmakta olup; birinci kısımda vergiyi doğuran olay kavramına, ikinci kısımda Türk vergi sisteminde yer alan diğer vergiler açısından vergiyi doğuran olaya değinilmiştir.

İkinci bölüm de iki kısımdan oluşmakta olup; bölümün birinci kısmında katma değer vergisi, katma değer vergisinin kabulü, Avrupa Birliği’nde katma değer vergisi için vergiyi doğuran olay, Türkiye’de KDV’ye nasıl geçildiği konuları üzerinde durulmuştur. İkinci kısımda Türk Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre vergiyi doğuran olay örneklerle, Danıştay kararları ve ilgili muktezalarla açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay konusunda çeşitli nedenlerle ortaya çıkan sorunlar tartışılmış ve ilgili sorunlara yönelik çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmamız, konunun kısa bir değerlendirilmesinin yapıldığı ve kişisel önerilerimizin yer aldığı sonuç kısmı ile sona ermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI VE

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN TEORİK YAPISI

Vergiye doğuran olay vergilendirme işleminin en önemli unsurlarındandır. Vergiyi doğuran olayın doğru saptanması vergi adaleti, eşitlik gibi gelişmeleri beraberinde getirir.

Bu kısımda vergiyi doğuran olay açıklanacak, vergiyi doğuran olayın önemi, yasak edilmesinin vergiyi doğuran olaya etkisi gibi konulara değinilecektir.

A. Kavram Olarak Vergiyi Doğuran Olay

Vergileme olayında, vergiyi doğuran olay son derece önemlidir. Vergiyi doğuran olayın ne zaman ve ne şekilde ortaya çıktığının anlaşılması için öncelikle verginin konusunun bilinmesine ihtiyaç vardır¹.

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay v.b. olabilmektedir. Bir ülkede verginin toplanmasına imkan veren her bir vergi kanunu bir bakıma ayrı bir vergi konusunu teşkil etmektedir². Vergi konusu dediğimiz unsurun mevcudiyeti tek başına mali bir sonuç yaratmaz. Devlet lehine bir vergi alacağının doğabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Kanunda bir iktisadi unsurun vergi konusu olarak belirlenmesi yükümlülük için yeterli olamaz³. Çünkü, her vergide bunu ödemeye mecbur olan bir kişi vardır. İşte, vergi borcu, bu kişi ile verginin konusu arasında belirli bazı ilişkilerin mevcut olması sonucunda ortaya çıkar⁴. Vergi borcunun

¹ Mehmet ASLAN, *Vergi Hukuku*, Alfa Yayınları, Güncelleştirilmiş 3.b., İstanbul, 2002, s.41.

² Fevzi DEVRİM, *Kamu Maliyesine Giriş*, Anadolu Matbaacılık, 2.b., İzmir, 1996, s.198.

³ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10.b., İstanbul, 1998, s.237.

⁴ Salih TURAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 6.b., İstanbul, 1998, s.47.

doğması için verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin doğması haline vergiyi doğuran olay diyoruz. Yani konusu, mükellefi, matrahı ve oranı kanunda belirtilmiş olan bir verginin, mükellef bakımından belirli miktarda bir borç haline gelmesi için bir etkene ihtiyaç vardır. Bu etken de vergiyi doğuran olaydır⁵.

Vergiyi doğuran olay vergi kanunlarının tanımladıkları alan ile sınırlıdır⁶. Yani, hangi halde vergi borcunun doğacağını da yine vergi kanunları ile belirlenmiş olması gerekir⁷.

B. Vergiyi Doğuran Olayın Yasallığı

Vergiyi doğuran olayın ne zaman ve ne şekilde ortaya çıktığının anlaşılması için öncelikle verginin konusunun ne kadar önemli olduğu hususuna yukarıda değinilmiştir. Yükümlülüğün doğumu açısından vergi konusunu oluşturan unsurlardan bir veya birkaçı durağan veya edilgen bir diğeri ise etken özelliktedir. Diğer unsurlar, tam ve olgun olarak varolsalar dahi vergi borcunun doğması için, etken özellikteki bu unsurun gerçekleşmesi gerekir⁸. Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi alacağı ilişkisi hukuksal olarak kurulmuş olur⁹.

Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergilendirme işleminin neden unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın verginin yasallığı ilkesi uyarınca bir yasa ile belirtilmesinde bir zorunluluk vardır. Yani; vergi dolayısıyla devletin alacaklı, fert ve kurumların ise borçlu olması için; vergiyi içeren bir kanun, çeşitli vergi kanunlarının uygulanmasına izin ve yetki veren Bütçe Kanunu'nda bir madde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir.

Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm); maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Vergiyi doğuran olay

⁵ Şerafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.200.

⁶ Nihal SABAN, "Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 3568, 12 md. ve VUK. Mükerrer. 227 md", *Vergi Dünyası*, Sayı: 202, Haziran 1998, s.51- 68.

⁷ Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2002, s.59-60.

⁸ Gülsen GÜNEŞ, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Yayınları, 1.b., İstanbul, Temmuz 1998, s.123.

⁹ Nihal SABAN, *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, Aralık 2002, s.189.

kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse yükümlü statüsüne girer¹⁰. Kanun koyucu, hangi durumlarda vergisel yükümlülüklerin doğmuş sayılacağını yasal çerçeve olarak belirlemektedir. Yasal olarak sınırları belirlenmiş olan hukuki çerçeveye uyan olay somut olarak gerçekleştiğinde, yani yasada düzenlenmiş olayın somut olarak ortaya çıkmasıyla vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bunun doğal sonucu ise vergilendirmedir¹¹.

Anayasa'nın 73 üncü maddesi 3 üncü fıkrası vergi hukukunun temel ilkesidir. Anayasa'nın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasındaki kural gereği, bir verginin yasa ile konulmuş sayılabilmesi için çerçevesinin yasa ile belirlenmesi gerekir. "Vergilerin kanuniliği ilkesi" olarak hukuki güvenliği sağlama amacına yönelik olan madde hükmü, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez¹².

Diğer bir deyişle kişilerden tek taraflı olarak aktarılan ve bazen vergiyi ödeyenler açısından kayda değer tutarlara ulaşan vergi gibi ağır bir yükümlülüğün ne üzerinden, ne zaman, hangi esasa göre, ne kadar alınacağı ve verginin kimi ilgilendireceği hususları birey özgürlüğü ve güvenliği açısından çok duyarlı noktalar. Bu nedenle vergi yasalarının verginin başlıca ana kavramlarını, ana unsurlarını içermesi, vergi ile ilgili temel özellikleri açıkça bünyesinde barındırması gerekmektedir. Dolayısıyla verginin ana öğeleri olan vergi konusu, vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, istisnalar, muafiyetler ve indirimlere ilişkin bütün hususların yasalarda yer alması zorunludur. Zira bu hükümler bulunmadığı takdirde o vergi yasası vergilerin yasallığı ilkesini zedeleyen, Anayasa'ya aykırı bir metin sayılacaktır¹³.

Vergi hukukunda vergilendirme işleminin neden unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın yasada açık olarak belirtilmesi zorunluluğu verginin yasallığı ilkesini

¹⁰ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; **Vergi Hukuku**; Turhan Kitabevi, 9.b. Ankara, 2002, s.87.

¹¹ Mehmet KALKINOĞLU, "V.U.K.'nın 112 nci Maddesine Göre, İdarece Mükelleflere Yapılacak Faiz Ödemelerinin Vergisel Kimliği", **Vergi Dünyası**, Sayı: 218, Ekim 1999, s.83.

¹² Selim KANETİ, "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", **Vergi Dünyası**, Sayı:123, Kasım 1991, s.37.

¹³ Abdullah KÜTÜKÇÜ, "Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4'e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998, s.129.

daha da sertleştirmektedir. Vergiyi doğuran olayın yönetsel düzenlemelerden kaynaklanması olanaksızdır. Nitekim bir Anayasa Mahkemesi kararına göre devlet karşısında gücü bulunmayan bireyler için hukuksal bir güvence olan verginin yasayla düzenlenmesi, içerik yönünden de hukuka uygunluk ister. Kazanıp kazanmama yada zarar etme durumlarında vergiyi doğuran gerçek olayı ve gerçek matrahı gözetmeyen yasal düzenleme birey için güvence olamaz. Bu durumda verginin yasayla düzenlenmesi esasının da anlamı kalmaz¹⁴.

C. Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay, özel hukuk kurallarına göre belirlenir. Ancak bu, vergi hukuku alanında özel hukuktaki önlem ve kapsamlarıyla olduğu gibi uygulanacakları anlamına gelmez, vergi hukukuna özgü boyutlar kazanabilirler¹⁵.

Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde vergi alacağının doğmasıyla aynı anlamda kullanılmıştır. Buna göre “vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğar.” Eğer alacak tahakkuk etmişse vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir¹⁶. Burada üzerinde önemle durulması gereken nokta vergi alacağının oluştuğunun tespit edilebilmesi için kanun koyucunun aradığı iki alternatif şartın gerçekleşmesidir.

i. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmiş olması

Bazen kanun koyucu vergi alacağının ortaya çıkmasını bir takım olaylara bağlamaktadır. Mesela 4306 sayılı Kanunla ihdas edilen Eğitime Katkı Payında vergiyi doğuran olaylardan birisi beyanname verilmesidir. Söz konusu kanunun Geçici 1inci Maddesinin A fıkrasının 1 numaralı bendi uyarınca bir verginin tarh ve tahakkukuyla ilgili olmak üzere beyanname verilmesi halinde her bir beyanname için ayrıca 500.000 TL eğitime katkı payı ödenecektir. Dolayısıyla eğitime katkı payında

¹⁴ GÜNEŞ, a.g.e., s.123.

¹⁵ Aykut GÜMÜŞLÜOĞLU, “Franchise Sistemi ve Vergilenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 216, Ağustos 1999, s.143.

¹⁶ Yusuf ÇİLKOPARAN, “Factoring Şirketlerinde Şüpheli Alacak Karşılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 219, Kasım 1999, s.94.

vergi alacağının doğması beyanname verilmesine bağlanmıştır. Bir başka ifade ile; beyanname verilmezse eğitime katkı payı da ödenmeyecektir¹⁷.

ii. Hukuki Durumun Ortaya çıkması

VUK madde 19 ‘daki düzenlemeye göre; vergiyi doğuran olay, hukuki durum maddi bir fiil veya olaydan doğabilir. Kavramların içeriğini medeni hukukun bazı kavramları ile belirleyelim.

Hukuki olay, ortaya çıkan herhangi bir olay, hukuk alanında herhangi bir etki yapıyor ise yada diğer bir söyleyişle, hukuk düzeninin kendisine bir veya daha fazla sonuç bağladığı olaydır. Örneğin bir insanın doğumu veya ölümü birer hukuki olaydır.

Hukuki fiil ise, insan iradesinden veya insan hareketinden meydana gelen ve hukuk düzeni tarafından kendilerine hukuki sonuç bağlanan olaylardır. Hukuki fiiller; hukuka uygun ve hukuka aykırı olmak üzere ikiye ayrılır. Hukuka uygun fiillerden en önemli grubu sözleşmeler oluştururken, hukuka aykırı fiiller de haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmedir.

Yukarıda genel çizgileriyle açıkladığımız kavramlar vergi hukukunda da anlamını bulur. Ancak vergi kanunları vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal olayları hem de hukuksal işlemleri kabul etmiştir¹⁸.

Bazen bir olay olmadan vergi alacağı hukuki bir durumun tamamlanması ile de doğmaktadır. Hukuki durumun tamamlanmasından, yapılan işlerin hukuka uygun biçimde tesis edilmesini anlamak gerekir. Harçlar Kanunu’na göre gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrin tapuya tescili ile tapu harcı için vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Burada gayrimenkulün tescilden önce devralana terk edilmesinin bir önemi yoktur. Önemli olan tescilin Tapu Kanunu ve Medeni Kanun hükümlerine göre tamamlanmış olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu’nun 19 uncu maddesinin 2 nci fıkrası mantıksal bir önerme niteliğindedir. Buna göre vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu

¹⁷ Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Şubat 2001, s.63.

¹⁸ SABAN, a.g.e., s.189.

teşkil etmektedir. Zaten vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi halinde olayın tarafları vergi alacağının muhatabı olacağına göre vergi borçlusunu belirlemek de zor olmayacaktır¹⁹.

Anayasa Mahkemesine göre; vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile meydana gelir. Bu olayın gerçekleşmesi, vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması vergi yükümlülüğünün bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır²⁰.

Vergi kanunları vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal bir takım sözleşme ve olayları hem de somut bir takım olay ve durumları kabul etmiştir. Hukuksal işlem ve olaylarda olayın yine gerçek yaşamdaki durum ve ekonomik önemini gözden uzak tutmamıştır. Örneğin, Türkiye'nin sosyal bir gerçeği olan tapusuz arazinin yaygınlığını göz önünde bulundurarak "malik gibi tasarruf etme" olayını da vergiyi doğuran bir olay olarak benimsemiştir. Bazı hallerde özel hukukun kavram ve kalıpları da aşılmıştır. Nitekim bu husus yargı kararlarında da görülmektedir. Danıştay'ın bir kararına göre, gayrimenkul satışlarında vergiyi doğuran olay için tescil işleminin varlığı mutlaka gerekli sayılmamış ve tapu dışı sözleşme ile de vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği kabul edilmiştir²¹.

D. Vergiyi Doğuran Olay İspat İlişkisi

Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır²². Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyet esastır. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ise inceleme ile belirlenebilmektedir. İnceleme elemanları bu nedenle vergi hukukunda yer alan delil serbestliğinden yararlanarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, mevcut defter kayıtlarından ayrı olarak

¹⁹ ÖZYER, a.g.e., s.64.

²⁰ SABAN, a.g.e., s.189-190.

²¹ Sadık KIRBAŞ, "Vergi Hukuku", 12 ncib., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000, s.103.

²² ASLAN, a.g.e., s.41.

saptayabilirler. Böyle bir durumun varlığında tarhiyata konu olabilecek matrah inceleme raporunda yer alan ve vergilendirilmesi öngörülen matrahtır.

İnceleme elemanlarının delil kullanma hakları takdiridir. Vergiyi doğuran olayla ilgili veya benzer her olay veya bilgi delil olabilir. Bu delilleri kullanıp kullanmamakta inceleme elemanı serbesttir²³. Görüldüğü gibi, VUK 3 üncü maddesinde belirtilmiş olan bu düzenleme, inceleme elemanına geniş bir hareket serbestisi ve takdir olanağı sağlamış durumdadır²⁴.

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 kullanılamaz²⁵. İnceleme elemanı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırırken vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlayabilecektir. Ancak, ispat külfeti bazı durumlarda inceleme elemanı dışında kişilere düşer. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve sürekli olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir²⁶.

E. Vergiyi Doğuran Olayın Yasaklanmış Olması

Vergi Usul Kanunu'nun vergi ehliyeti kenar başlıklı 9 uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."

Vergi ehliyeti, vergi kanunlarına göre mükellef veya sorumlu olabilmeyi ifade eder. Bir kimsenin vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmesi için kanuni

²³ Veysi SEViĞ, "Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma", *Vergi Dünyası*, Sayı:59, Temmuz 1986, s.64.

²⁴ Nevzat SAYGILIOĞLU, "Vergi İncelemesiyle Servet Unsurları Dikkate Alınabilir mi?", *Vergi Dünyası*, Sayı:61, Eylül 1986, s.51.

²⁵ Salih ŞANVER, "Vergi Hukukunda İspat", *Vergi Dünyası*, Sayı:21, Mayıs 1983, s.61.

²⁶ Sedat Abdullah ARISOY, "Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen Kişiye Bilerek Kullanan Mükellefler Hakkında Suç Raporu Düzenlenmesi Suretiyle Suç Bildirimi Bulunulması Hususu ve Gerekliliği", *Vergi Dünyası*, Sayı: 183, Kasım 1996, s.73.

ehliyet şart değildir. Medeni Kanunumuzda tanımlanan küçük ve kısıtlılar ile medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan kimselerin de vergi mükellef veya sorumlusu olması mümkündür. Ancak bu gibi kimselere mükellef veya sorumlu sıfatıyla düşen görevler kanuni temsilci tarafından yerine getirilir.

Vergi mükellef veya sorumlusu olmak yönünden kanuni ehliyet şartı aranmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması da mükellefiyet ve sorumluluğu ortadan kaldırmaz.

Burada dikkat edilmesi gereken husus yasak faaliyetin, vergiyi doğuran, vergiye konu olan bir olay niteliğinde olmasıdır. Yasaklanan olay ve bu olaydan elde edilen gelir, vergi konusuna girmiyorsa mükellefiyet de doğmayacaktır²⁷.

Vergilendirilecek eylem ve işlemlerin yasal olması ile ceza kanunlarına göre bir suçun konusunu oluşturması yada diğer hukuk kolları tarafından yasaklanmış olması arasında herhangi bir farklılık yoktur. Danıştay, kaçak eşya ticareti yapan yada kumar oynayarak gelir elde eden kişilerin bu faaliyetlerini, ilgili kanunlarla yasak edilmiş olup, adli ve idari yönden suç işlemekle beraber, faaliyeti nedeniyle elde ettikleri gelirlerden dolayı, mükellef veya vergi sorumlusu sayılacaklarına karar vermiştir²⁸.

F. Vergiyi Doğuran Olayın Önemi

Verginin konusu, matrahı ve oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlendiği için, vergiyi doğuran olayın zamanının tam olarak ve sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi, hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından çok önemlidir. Özellikle vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçları açısından önem arz etmektedir²⁹.

1. Mükellefin Vergi Borcu, Devletin Vergi Alacağı Açısından Önemi

Vergiyi doğuran olay olmadan ortada bir matrah olmayacağından vergi hesabı da mümkün değildir. Ancak, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle idare için

²⁷ Mehmet Erol ÇAMUR, “Yasa Dışı Kazançların Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 159, Kasım 1994, s.93.

²⁸ SABAN, a.g.e., s.190.

²⁹ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN, *Vergi Usul Hukuku*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2001, s.72.

alacak, mükellef için borçtan söz edilebilmekte, alacak ve borç gerek idare, gerekse mükellef bakımından, belirgin hale gelmektedir. Böyle olduğu içindir ki tarh ve tahakkuk ta bu tarihte yapılmaktadır³⁰. Tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleriyle, daha önce maddi olarak doğan borç, vergi dairesi tarafından biçimsel olarak tamamlanır.

2. Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Önemi

İşletmelerin dönem karını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesi gerekmektedir. Bu incelemede ise, hesap denetiminde olduğu gibi, belgeler ve bunlara dayanılarak yapılan muhasebe kayıtları bir veri olarak kabul edilmemekte, bu kayıtların dayanağını teşkil eden olayların gerçek olup olmadıkları da araştırılmaktadır. Doğaldır ki, yürütülen vergi denetiminde, yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri ile ülkenin hukuki ve mali mevzuatına uygunluk aranmaktadır. Vergi denetiminin etkinliğini artırmak için de, vergiyi doğuran olayın tam ve doğru olarak ortaya konulması gerekmektedir³¹.

Maliye politikasının önemli bir aracı olan vergi politikasının etkin bir şekilde uygulanabilmesi, vergilerin doğru ve tam olarak tahsil edilmesine bağlı bulunmaktadır. Bu husus, çağdaş devlet anlayışının artırdığı kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması ve kalitenin yükseltilmesi yönünden olduğu kadar, vergileme de genellik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi yönünden de önem taşımaktadır³².

3. Vergileme Döneminin Tayini ve Beyanı Yönünden Önemi

Vergiyi doğuran olayın meydana gelme zamanı, elde edilen gelirin hangi vergileme dönemine ait bulunduğu tayini bakımından önem arz eder. Diğer yandan, vergiyi doğuran olay mükellefiyete ait ödevler, bu arada, defterlerin tutulması, gelirin beyan edilmesi gibi konularda da önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergiyi doğuran olay sonucunda elde edilen gelirin tespiti tutulacak defterlerde doğru kayıtların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Elde edilen gelirlerin beyan

³⁰ Uluer ARAL, "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi İle İlgili Bir Sorun", *Vergi Dünyası*, Sayı:11, Temmuz 1982, s.13.

³¹ Hasan Basri AKTAN, "İşletmelerde Mali Denetim", *Vergi Dünyası*, Sayı:149, Ocak 1994, s.9.

³² Metin ÖZŞAHİN, "Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması", *Vergi Dünyası*, Sayı:70, Haziran 1987, s.3.

zamanını da tayin eden, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği vergileme dönemi olmaktadır³³.

4. Zamanaşımı Süresi Yönünden Önemi

VUK'un 113 üncü maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır. Vergi hukukunda tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere, iki zamanaşımı vardır. Tahakkuk zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmişken, tahsil zamanaşımı ise 6183 sayılı Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102 nci maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 114 üncü maddesine göre, "vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar". Aynı kanunun 19 uncu maddesinde ise, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın ortaya çıkması veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, zamanaşımı başlangıcının tespiti açısından, vergiyi doğuran olayın oluşum zamanı önem taşımaktadır. Zira vergiyi doğuran olayın oluşumu devletin vergi alacağının doğumu sonucunu doğurur. Ancak vergiyi doğuran olayın oluşumu, tahsile yetkili vergi idaresini hukuken alacaklı sıfatına kavuşturamaz. Tahsile yetkili idareyi alacaklı sıfatına kavuşturan, alacağını ve miktarını tespit eden tarh işlemlerinin yapılması koşuluna bağlıdır. (VUK md. 20) İşte bu işlemin, vergiyi doğuran olayın oluşumunu izleyen yıl başından itibaren beş yıl içerisinde yapılması ve ilgisine tebliğ edilmesi gerekir. Aksi halde idare, alacağı zamanaşımına uğrayacağından, alacağına bağlı talep yetkisini kaybeder³⁴.

Zamanaşımı, mükellef yönünden kazandırıcı, Devlet yönünden kaybettirici bir haktır. Zamanaşımı süresinin geçmesinden sonra mükelleften vergi talep edilemez. Bu nedenle, zamanaşımı süresinin başlangıcının tespit edilmesi bakımından vergiyi doğuran olay önem kazanır.

³³Musa ÖRMECİ, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları", *Vergi Dünyası*, Sayı: 154, Haziran 1994, s.25.

³⁴ Bumin DOĞRUSÖZ, (30.09.2002), "Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri", *Dünya*, Erişim: <http://www.bodrumsmmm.com/gunarsiv%20003.htm> [21.02.2003]

Vergi Hukuku sistemimizde tarh zamanaşımı genel olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmış iken bu durumun bir istisnası söz konusudur. Buda Emlak Vergisidir. Emlak vergisinde zamanaşımının başlangıcı, taşınmazın edimine veya taşınmaza ilişkin vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği yıla göre değil söz konusu edimin ve değişikliğin idarece öğrenilme tarihini takip eden yılın başından itibaren beş yıldır³⁵.

Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, diğer bir deyimle gelirin elde edildiği yılın bilinmesi, zamanaşımı süresinin hesaplanmasına olanak sağlar. Zamanaşımı, bu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren hesaplanır.

Zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında bazı özel kurumlar da vardır. GVK'nın 42 nci maddesi kapsamındaki birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde zamanaşımı süresi, işin bittiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren hesaplanır. KVK'nın 30 uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin nihayet bulunduğu dönemi takip eden yıldan itibaren başlar³⁶.

5. Ceza Uygulaması Yönünden Önemi

Vergi Usul Kanunu'nun 374 üncü maddesinde ceza kesmede zamanaşımı müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre;

i. 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;

ii. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

³⁵ Eray MERCAN- Mustafa DÜNDAR, "Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması", *Vergi Sorunları*, Sayı:164, Mayıs 2002, s.37.

³⁶ ÖRMECİ, a.g.m., s.25-26.

Ancak, VUK'un 336 ncı maddesi hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi hallerinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir³⁷.

Tarih zamanaşımının hesaplanmasında olduğu gibi, ceza kesilmesinde zamanaşımının hesabında da vergiyi doğuran olay önemli bir gösterge olmaktadır. Ceza kesme zamanaşımının hesaplanmasına, vergiyi doğuran olayın (vergi alacağının) doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren başlanmaktadır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman, vergi cezalarının kesilme süresinin tayininde de önemli bir fonksiyona sahip bulunmaktadır³⁸.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergi, ödeme gücüne göre alınmaktadır. Ödeme gücünün göstergeleri gelir, servet ve harcamadır. Bu yüzden vergiyi doğuran olay, vergiler gelir üzerinden alınan, servet üzerinden alınan ve harcamalar üzerinden alınan vergiler şeklinde üç ana gruba ayrılmak suretiyle incelenecektir.

A. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir.

1. Gelir Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir vergisi gelir üzerinden alınan bir vergidir ve bu vergide vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Elde etme esas olarak hukuki ve ekonomik tasarrufla gerçekleşmekle birlikte, bazı gelir unsurları için bu kuraldan farklı belirlemeler yapılmıştır³⁹.

Gelir Vergisi Kanunu 1inci maddesinde gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlarken bu vergide vergiyi doğuran olay unsurunu “elde etme” kavramına bağlamış olmaktadır. Gelir Vergisi

³⁷ İbrahim PINAR, *Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları*, Kanun Metinleri Dizisi 15, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.321.

³⁸ Musa ÖRMECİ, a.g.m., s.26.

³⁹ Recep BIYIK, “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 217, Eylül 1999, s.29.

Kanununun tümü dikkate alındığında “elde etme” kavramı için bir tanım geliştirilmemiş, ancak dolaylı da olsa gelir unsurları itibariyle tanımlamalara yer vermiştir. Yani, GVK, genel düzenlemeleri arasında elde etme kavramını açıklamamakta, öte yandan vergilendirilen değişik kazanç ve irat türlerine ilişkin ayrıntılı hükümlerinde, her biri bakımından vergiyi doğuran olayın saptanması sırasında farklı kavramlar kullanılmaktadır⁴⁰.

a. Ticari Kazançlarda Vergiyi Doğuran Olay

Gelir Vergisi Kanunu elde etme konusunda tahakkuk esasını kabul etmiştir. Tahakkuk esasında, lehine tahakkuk yapılanın mal varlığına fiilen maddi bir değer girmemekle birlikte kayıt ve hesap sistemi itibariyle alacaklarda (ödeme yapan itibariyle borçlarda) artış meydana gelmektedir. Bu nedenle tahakkuk esasına hesaben veya kayden tahsil adı da verilebilir. Bu durumda ödeme yapılan kişinin “şey” üzerinde fiili tasarruf yetkisi bulunmamakla beraber hukuki bir tasarruf yetkisi doğmaktadır. O halde tahakkuk, gelirin mahiyeti ve tutar itibariyle kesinleşmesi olup, tahakkuk etmiş gelirlerin talep edilebilir hale gelmesi şeklinde belirtilebilir.

Ticari kazançlarda tahakkuk esasının geçerli olduğu hususu, ticari kazançların gerçek usulde tespit yöntemlerinden biri olan işletme hesabı esasında “elde edilen hasılat tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları...ifade eder” denilmek suretiyle açıkça ortaya konulmuştur (GVK md.39). Tahakkuk (hesaben ve kayden elde etme) esası, yukarıda da açıklandığı üzere gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Yani, hasılat sağlayan bir durumun meydana gelmesi veya bir işlemin yapılmasıdır. Bu yüzden yapılan satışların karşılığı tahsil edilmese yani satış verisiye olarak yapılsa bile, satışın gerçekleştirildiği tarihte gelir elde edilmiş sayılır ve deftere kaydedilir.

b. Zirai Kazançlarda Vergiyi Doğuran Olay

Zirai kazançlarda vergiyi doğuran olay ticari kazançlarda olduğu gibidir. Zirai kazançların elde edilmesinde vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

⁴⁰ Ercan DURGUN, “Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve İstisnaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 220, Aralık 1999, s.237.

c. Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul ve Menkul Sermaye İratlarında Vergiyi Doğuran Olay

Bu gelir unsurları tahsil esasına bağlanmıştır. Gelirin tahsil edilmesi ya nakdi yada aynı olarak gerçekleşir. Nakden tahsil kazancın fiilen ve para olarak elde edilmesidir. Örneğin, bir kurumun sattığı mal veya sunduğu hizmet karşılığında müşterisinden bedeli nakden alması tahsil hükmündedir. Tahsil çeşitli şekillerde gerçekleşir. Gelirin tasarruf edilebilecek şekilde kişinin hesabına yatırılması da tahsil hükmündedir. Örneğin, bir kurumun sattığı mal veya sunduğu hizmet karşılığında müşterisinin mal veya hizmet bedelini kurumun bankadaki hesabına veya PTT'ye, icra dairesine, notere vb.ne yatırılması hali tahsildir. Ödeme mal olarak veya benzer nitelikteki şey itibarıyla yapıldığında tahsilatın aynı olarak yapıldığı kabul edilir⁴¹.

Tahsil ile tahakkuk esasları arasındaki en önemli farklardan biri, gelirlerin fiilen elde edilmesi ile kesinleşmesi arasındaki zaman farklılığıdır. Tahsil esası, gelirin fiilen elde edilmesini dikkate alırken, tahakkuk esası elde etme açısından gelirin kesinleşmiş olmasını yeterli görmektedir. Bu nedenle tahsil esasında gelirler fiilen elde edildiği dönemde muhasebeleştirilirken, tahakkuk esasında işlemin meydana geldiği dönemde muhasebeleştirilir⁴². Yani, bu sayılan gelir unsurlarında vergiyi doğuran olay, hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının doğduğu anda meydana gelmiş olur. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini; ekonomik tasarruf ise, gelirin sahibinin emrine hazır hale gelmesini ifade etmektedir. Bu gelir unsurları açısından elde etmenin tüm unsurlarının tamamlanması için gelir sahibi açısından hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının oluşmuş olması gerekir⁴³.

2. Kurumlar Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar vergisini doğuran olay, gelir vergisinde olduğu gibi gelirin, Kurumlar vergisi için kurum kazancının elde edilmesidir. Kurum kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri

⁴¹ Doğan ŞENYÜZ, *Türk Vergi Sistemi*, 8.b., Ezgi Kitabevi, Bursa, 2002, s.258.

⁴² y.a.g.e., s.10-11.

⁴³ Mehlika Sultan AK, "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı", *Vergi Dünyası*, Sayı:259, Mart 2003, s.137.

uygulandığından gelirin alacak olarak doğmuş olmasını, elde etme yönünden gerekli ve yeterli bir koşul olarak aramak gerekir. Gelirin konusunu oluşturan edimin hukuki yada fiili anlamda gerçekleşmemiş olması, alacağın doğmuş olması koşuluyla elde etmeyi etkilemez. Gelirin karşılığı olan giderler yönünden de bir borcun doğmuş olması, giderin yapılmış olması bakımından da yeterlidir⁴⁴.

B. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Servet üzerinden alınan vergiler motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve tahsil yetkisi yerel yönetimlere bırakılmış olan emlak vergisidir.

1. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre vergi yükümlülüğü motorlu taşıtların ilgili sicile kayıt ve tescili ile başlamaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi MTKV' nin 1inci maddesi, motorlu araçlardan sicile kayıt ve tescil edilenleri vergi kapsamına aldığından, bu iki hükmü birlikte değerlendirdiğimizde, vergiyi doğuran olayı belirlemek mümkün olmaktadır. Buna göre, vergiyi doğuran olay, ilgili sicile kayıt ve tescil işleminin yapılmasıdır. Kayıt ve tescil edilemeyen araçlar için vergi borcu doğmamakla birlikte bunlar, mevzuat gereği, trafiğe çıkamaz⁴⁵.

2. Veraset ve İntikal Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla yada herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikalidir⁴⁶.

Veraset yoluyla intikallerde, vergi alacağı, ölüm olayı ile doğmakta, ancak, ölüm, fiilen veya hükmen (hakim kararıyla) gerçekleşebilmektedir. Dolayısıyla, bu tür intikallerde vergi alacağı, maddi bir olayın meydana gelmesi (ölüm) veya hukuki bir durumun tamamlanması (kişinin gaipliğine karar verilmesi) ile doğmaktadır.

⁴⁴ ÖNCEL, a.g.e., s.332.

⁴⁵ y.a.g.e., s.395.

⁴⁶ Tuncay ÇETİN, "Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Giren ve Süresi İçinde Beyan Edilmeyen İntikallerin Daha Sonra Tespit Edilmesi Halinde Ceza ve Gecikme Faizi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997, s.64.

Şöyle ki, veraset yoluyla intikallerde, mükellefiyet ölüm olayı ile birlikte ve aynı anda doğmaz. Çünkü, mirasçılardan ölümü takip eden üç ay içerisinde mirası red veya kabul hakları vardır. Bu nedenle, mirasçılardan ölümü takip eden üç ay içerisinde mirası reddetmemeleri yada bu süreyi sükut ile geçirmeleri halinde, vergilendirmeye ilişkin yükümlülükler hüküm ifade edecektir. İvazsız intikallerde ise, vergi alacağı, özellikle hukuki bir işlemin tamamlanması ile gerçekleşmektedir. Örneğin; bir gayrimenkulun ivazsız olarak bağışında vergi alacağı, durumun tapuya tescili anında doğar. Menkul mal hibelerinde ise, teslim işlemi ve zilyetliğin gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. İvazsız intikallerde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda, vergilendirmeye ilişkin yükümlülükler de başlar⁴⁷.

3. Emlak Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olayı gerek bina gerek arazi vergisini kapsayacak şekilde kısaca belirlemek için kanunun konu, yükümlü, yükümlülüğün başlaması, beyan süresine ilişkin çeşitli hükümlerini topluca irdelemek gerekir. Bunun sonucunda, Emlak vergisinde vergiyi doğuran olayı birkaç noktada toplayabiliriz. Malik olma (mülkün malvarlığına girmesi ve bu mülkiyet ilişkisinin devam ediyor olması), intifa hakkı tesisi ve bunun sürmesi, malik gibi tasarruf etme Emlak vergisi bakımından vergiyi doğuran olayı meydana getirir. Kanunda “yükümlülüğün başlaması” başlığı ile düzenlenen 9 uncu ve 19 uncu maddelerin “a” fıkraları hükümlerinden, genel beyana davet ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği izlenimi edinilebilirse de, burada söz konusu olan, doğmuş vergi yükümlülüğüne ilişkin bir şekli ödevin belirlenmesidir. Dolayısıyla, genel beyana daveti, vergiyi doğuran olay olarak kabul edemeyiz. Öte yandan Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde yer alan tadilat nedenlerinden bir kısmı da vergiyi doğuran olayı yaratan ayrı etkenler gibi algılanabilirse de, bunları da genelde, yukarıda vergiyi doğuran olay olarak belirlediğimiz üç hukuki- fiili durum içinde düşünebiliriz⁴⁸.

⁴⁷ Mehmet Nadir ARICA, “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi”, *Vergi Sorunları*, Sayı:119, Ağustos 1998, s.9-10.

⁴⁸ ÖNCEL, a.g.e., s.360-361.

C. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Vergiyi Doğuran Olay

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, özel tüketim vergisi, dahilde alınan katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve damga vergisi şeklinde sınıflandırılmıştır.

1. Özel Tüketim Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Üretimden yada üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere, özel tüketim vergisi denir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler alanında 1985 yılında yürürlüğe giren genel tüketim vergilerinin en gelişmiş olan ve AB'ye girişin ön şartı niteliğini taşıyan katma değer vergisi reformu sonrası, ÖTV, özel tüketim vergileri alanında, esaslı ve önemli bir yeniden yapılanma olarak nitelenebilmektedir. Yine AB'ye uyum çerçevesinde gerçekleştirildiği ifade edilen bu yasal düzenleme AB'ye üye ülkelerinin ve dünya vergi sistemlerinin hiç birinde görülmeyen biçimde belli istisnalarla özel tüketim vergileri kümesini, tek bir vergi yasası ile tek bir vergiymişçesine bir araya toplamış bulunmaktadır⁴⁹. Buna göre 01.08.2002 tarihinden itibaren kaldırılıp ÖTV kapsamına alınan vergi, fon ve harçlar ise akaryakıt fiyat istikrar payı; trafik tescil harcı; taşıt alım vergisi; ek taşıt alım vergisi; ek vergi; akaryakıt tüketim vergisi; tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan savunma sanayi destekleme fonu; eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi; motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi; motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devir işlemlerinde alınan eğitime katkı payı; tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan mera payı; taşıt alım vergisi'nin ¼'ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu; toplu konut fonu; tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışında alınan tütün, tütün mamulleri ve alkollü içecekler düzenleme kurumu payı; şehit, malul, dul ve yetimleri payı; federasyonlar fonu olmak üzere toplam 16 tanedir.

12.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.08.2002 tarihinde uygulamaya giren 4760 sayılı yasa ekindeki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer

⁴⁹ Ömer Faruk BATIREL, "Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 253, Eylül 2002, s.7.

alan mal yada mal grupları ÖTV' ye tabidir. ÖTV kapsamına alınan mallarda yerli, yabancı ayrımı yapılmamıştır. Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli dört ayrı listede, verginin kapsamına giren mallar belirtilmiştir. Ancak, malların listelerde yer alması tek başına vergileme için yeterli değildir. Vergileme yapabilmek için listede yer alan mallar ile ilgili vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir⁵⁰.

(I) sayılı liste (A) ve (B) cetveli olarak ikiye ayrılmaktadır. (A) cetvelinde, ÖTV Kanunu yürürlüğe girmeden önce uygulanan akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar fonuna tabi olan doğalgaz, akaryakıt ürünleri ve sıvılaştırılmış petrol gazı ile anılan vergi ve paya tabi olmamakla beraber; söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, baz yağlar, madeni yağlar, petrokok vb. diğer mallar yer almaktadır.

(B) cetvelinde ise, temelde sanayi girdisi olan solvent vb. ürünler ile bunların türevleri yer almaktadır. Ancak Kanunun 8 inci maddesinde düzenlediği üzere tecil-terkin uygulaması suretiyle, bu malların sanayide kullanımında ek bir vergi yükü getirilmemesi sağlanmaktadır⁵¹.

(I) sayılı listedeki mallar için ÖTV; bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi ile bu malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışı sırasında doğmaktadır⁵².

(II) sayılı listede tescile tabi olan motorlu kara (traktör hariç), hava ve deniz taşıtları; tescile tabi olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtları ile tescile tabi olan ya da olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının aksam ve parçaları yer almaktadır. (II) sayılı listedeki mallar için ÖTV' de vergiyi doğuran olay, tescile tabi olan motorlu hava, kara (traktör hariç) ve deniz taşıtlarının alıcıları tarafından ilk iktisabı sırasında; tescile tabi olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının ithalat aşamasında, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya özel tüketim

⁵⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar**, Yıldız Ofset, İstanbul, Haziran 2002, s.59- 60.

⁵¹ Burhan GEZGİN, "ÖTV' de Askeri Amaçlı İstisna ve İstisnanın Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı: 258, Şubat 2003, s.61.

⁵² Deloitte&Touche (07.08.2002) Vergi Sirküleri, No: 2002/55, Erişim: <http://www.deloitte.com.tr> [19.02.2003]

vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada meydana gelir. Tescile tabi olan ya da olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının aksam ve parçaları ÖTV 'ye tabi değildir.

(III) sayılı listede kolalı ve alkollü içecekler ile tütün ve mamulleri yer almakta olup bu listedeki mallar için vergiyi doğuran olay ithalat aşamasında, imal yada inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada meydana gelmektedir.

(IV) sayılı listede daha önce (taşıt araçları hariç) yükseltilmiş KDÖ oranı uygulanan; havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, ıtriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar, kristal sofra ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz – telefon cihazları, kristal avizeler, işlenmiş fil dişi, kemik, bağa, boynuz, çatalı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden mamul eşya, silahlar, oyun makine ve aletleri ve benzerleri yer almaktadır. Yine bu mallar için de ÖTV ithalatı aşamasında, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada doğacaktır⁵³.

Özel tüketim vergisi ile katma değer vergisinin en temel farkı, verginin kapsamı konusunda ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği üzere, KDV, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetlerin konu edildiği, genel nitelikli bir tüketim vergisidir. Başka bir ifade ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda tanımlanan istisnalar dışında Türkiye'de yapılan ve yukarıda belirtilen nitelikleri taşıyan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir.

⁵³ Uğur BÜYÜKBALKAN (2002), “Özel Tüketim Vergisi Kanunu 4760”, s.7.-8., Erişim: <http://www.turmob.org.tr> [19.02.2003]

ÖTV' nin konusuna ise, belirli ve az sayıda mal girmektedir. Kabul edilen Kanuna ekli dört ayrı listede yer alan 207 çeşit mal, ÖTV' nin kapsamına alınmıştır. Bu listelerde yer almayan malların teslimi ÖTV' ye tabi değildir⁵⁴.

Diğer yandan, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Kısım kısım mal teslim edilmesinin mutad olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay; her bir kısmın teslimidir. Örneğin, rafineri ile bir yıllık akaryakıt ihtiyacı için sözleşme imzalayan bir akaryakıt bayiine, sözleşmeye konu akaryakıt miktarının tamamı için değil, teslim edilen her bir parti mal için ÖTV uygulanacaktır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, imalatçı veya ithalatçı tarafından malların komisyoncuya veya konsinye işletmelere verildiği anda vergi doğmamaktadır. Bu tür teslimlerde vergiyi doğuran olay, malların komisyoncular veya konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslim edildiği tarihte meydana gelmektedir.

Öte yandan ithalatı vergiyi doğuran olay; 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre vergi ödeme mükellefiyetinin doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir⁵⁵.

ÖTV' ye tabi olan mallar için verginin matrahı; bu kanuna ekli II, III (tütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listelerdeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelecektir.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, 3065 sayılı KDVK'nın 20 ile 27 nci maddeleri hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar dikkate alınacaktır.

⁵⁴ Meral ÇAKIR, "Katma Değer Vergisi Gözüyle Özel Tüketim Vergisi", Erişim: <http://www.vergidegundem.com/03.makale/aamakale.asp> [24.02.2003]

⁵⁵ 1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 24831, Resmi Gazete Tarihi: 30/07/2002, Erişim:<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.sf/> [10.12.2002]

Tütün mamullerinde ise matrah bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olacaktır⁵⁶.

2. Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

13.06.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 3297 sayılı Kanunla değişik banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin "Mevzuu, Vergiyi Doğuran Olay" kenar başlıklı 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; "Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1995 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yapmış oldukları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir" hükmü yer almaktadır.

Yapılan işlemin mahiyeti ile alınan paranın ne ad altında alındığının önemi olmamakla beraber verginin konusu ve vergiyi doğuran olay banka ve sigorta şirketlerince herhangi bir muamele yapılması, bu muamelelerden dolayı lehe her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben bir para alınması gerektiği şeklinde iki unsura birlikte bağlanmış olmaktadır⁵⁷.

3. Damga Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay

Damga vergisi, ticari ve medeni işlemlerden alınan bir hukuki muamele vergisi olup bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar dolayısıyla alınır⁵⁸. Burada vergi özel olarak bu işlemlerden değil, bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlardan alınmaktadır. Kağıt kavramı ise resmi, ticari, medeni her türlü muamele ve ilişkilerde düzenlenen her türlü belgeyi ifade etmektedir. Bu haliyle, damga vergisinin kağıt üzerine oturtulmuş bir mükellefiyet olmasına bağlı olarak, vergiyi doğuran olay da bu kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtların düzenlenmesiyle

⁵⁶ Soner ÜLGİN, "Özel Tüketim Vergisi Sistemi ", *Maliye Postası*, Yıl:23, Sayı:532, 1Kasım 2002, s.60.

⁵⁷ Hüseyin AKSAN Ve Ümit PEÇEN, "Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, Sayı: 216, Ağustos 1999, s.87.

⁵⁸ Mehmet ÖZBUDAK, "Ödünç Alınan Paralar İçin Düzenlenen Makbuzların Damga Vergisi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 189, Mayıs 1997, s.11.

gerçekleşmektedir⁵⁹. Kağıdın düzenlenmiş olmasından kasıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçecek bir işaret konmak suretiyle eksiksiz olarak tekemmül etmesi, hüküm ifade edecek hale gelmesidir⁶⁰. Diğer bir ifade ile damga vergisinde hukuki niteliği olan işlemlerin bir kâğıda dökülmesi ve bu kâğıtların imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konulması sonucu vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Sonuçta bir hukuki işlemin kâğıt düzenlemek suretiyle belgelendirilmemesi halinde tabii olarak damga vergisi kapsamı dışında kalmaktadır⁶¹.

4. Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Katma değer vergisi için hangi olayların vergi doğuşuna yol açacağını dolaylı olarak da verginin ne zaman yani hangi ayda doğacağını hükme bağlayan unsurlar 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde 8 bent halinde sayılmıştır:

- 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 nakliyecisi veya sürücüye verilmesi,

⁵⁹ V.Arif ŞİMŞEK, "Hamiline Yazılı Vadeli Mevduat Cüzdanlarında Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:70, Haziran 1987, s.43.

⁶⁰ Murat İNAN, "Sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:60, Ağustos 1986, s.21.

⁶¹ Salih BAYRAM, "Hisse Devir ve Ferağ Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999, s.127.

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

1) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,

j) İkametgahı, 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 anında meydana gelir.



İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE TÜRKİYE AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. GENEL OLARAK KATMA DEĞER VERGİSİ

Harcamaların vergilendirilmesi, alım-satım konusu olan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi şeklinde olmakta ve bu amaca yönelik vergiler “Muamele Vergileri” olarak da adlandırılmaktadır. Muamele vergilerinin tarihi çok eskilere dayanmakla beraber, bunların asıl önem kazanmaları Birinci Dünya Savaşı ile olmuştur.

Konumuz katma değer vergisi olduğu için kısaca harcama vergileri üzerinde durmakta fayda bulunmaktadır.

A. Harcama Vergilerinin Türleri

Harcama vergilerinin son 50 yılı aşkın dönemde uygulanan ve gelişen türlerini şöylece özetlemek mümkündür¹.

1. Özel Harcama Vergileri

Harcama vergilerinin öteden beri uygulanan en eski türü bu vergilerdir. Genellikle tekel maddeleri, çay, kibrit, akaryakıt gibi maddelerden alınan vergiler bu kategoriye dahildir.

2. Genel Harcama Vergileri

Harcama vergilerinin diğer bir türünü teşkil eden bu vergiler ise, tüm mal çeşitlerini kapsamakta ve vergiye konu olabilecek mallar belli türler ve listeler halinde belirlenmemektedir.

Genel nitelikteki bu harcama vergisi ekonomik akımın üretimden tüketime kadar her safhasında uygulanabilmekte ve bu haliyle “şelale tipi vergi” veya “yayılı muamele vergisi” adını almaktadır. Bu tip muamele vergilerinden bütün üretim ve dağıtım faaliyetleri kümülatif olarak vergilemeye tabi tutulmaktadır. Bu vergilerde,

¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, 3.b., İstanbul, 1981, s.427-447.

el değiştirme safhalarının sayısının azalıp çoğalması da vergi yüküne tesir etmektedir. Bu nedenle yayılı muamele vergilerinin uygulandığı ölkelerde, firmaların ödeyecekleri vergileri ödemeyip bunun yerine yatırım yaparak ve bu yatırım için sarf ettiği masrafları gider göstererek ödeyeceği vergi miktarını azaltıp rekabet gücü kazanmak amacıyla, dikey entegrasyona gitmeleri ekonomik bazı sapmalar ve sakıncalar yaratmıştır.

3. Tek Safhalı Harcama Vergileri (Satış Vergileri)

Harcama vergilerinin üçüncü şeklini bu grup oluşturur. Satış vergilerinin amacı esas itibariyle çok safhalı, yani yayılı muamele vergilerinin kümülatif etkilerini ortadan kaldırmak olmuştur. Satış vergileri, uygulandıkları safhalara göre çeşitli ölkelerde değişik tipler halinde karşımıza çıkmaktadır. 20 yıl öncesine kadar gider vergileri sistemimizde yer alan İştihsal Vergisi, ilk üretim safhasında alınan bir satış vergisidir. İngiltere’de 1940’lardan sonra uygulanan ve katma değer vergisi ile kaldırılan “Purchase Tax- Satış Vergisi” ise, toptancı safhasında uygulanan bir vergi olmuştur. Satış vergilerinin bir kısmı da perakende safhada uygulanmaktadır. Ülkemizde uygulanmış olan İşletme Vergisi bunun tipik bir örneğini teşkil etmektedir.

Tek safhalı harcama vergileri, genel harcama vergilerinin bazı sakıncalarını gidermekle beraber, kendi yapısında da önemli sakıncalar taşımaktadır. Bu vergilerden verim sağlamak için vergi oranının genellikle yüksek tutulması, vergi kaçakçılığını körükleyerek vergi ziyana yol açmaktadır².

4. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada yaratılan katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir. Yayılı fakat kümülatif etkisi bulunmayan bir muamele vergisi olan KDV’de üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her safhada vergiye tabi tutulmakta, ancak sistemin bünyesi içindeki indirim mekanizması vasıtasıyla, işletme girdileri için ödenen vergi indirilmek suretiyle,

² Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt 2, 1988, s.316.

yalnızca o safhada eklenen değer vergilendirilmektedir. Sistemin özelliği gereği, vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısına göre kümülatif bir şekilde artmamakta, indirim mekanizmasına sahip olmayan diğer yayılı muamele vergilerinde görülen vergi piramitleşmesi de söz konusu olmamaktadır.

Verginin en önemli özelliği, indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. İndirim mekanizmasının uygulanmasıyla, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den, alışlar sırasında ödenen KDV indirilmektedir. İndirim mekanizması ile; alıcı ve satıcı arasında Hazine lehine bir menfaat çatışması yaratılmakta, alıcıların alımlarını belgelemeleri halinde vergi indirim hakları doğmakta, böylece sistem içinde vergi kaçakçılığına ve faturasız satışlara karşı etkin bir oto-kontrol sistemi oluşturulmaktadır.

KDV'nin bir diğer özelliği ise, nötr, yani tarafsız bir vergileme türü olmasıdır. Bu şekilde, vergi fiyat mekanizması yoluyla yansıtılmakta ve dolayısıyla ekonomik kaynakların dağılımı optimal denge noktasından ciddi ölçüde bir sapmaya maruz kalmamaktadır.

Diğer taraftan, yatırım malları temininin sistem içinde teşvik edilmesi de, KDV'nin bir başka özelliğini ve üstün yönünü teşkil etmektedir³.

5. KDV'nin Diğer Muamele Vergileriyle Karşılaştırılması

KDV teorisiyle ilgili yukarıdaki açıklamalardan sonra, KDV ile diğer satış vergilerinin karşılaştırılmasında yarar görülmektedir. Ancak, özel satış vergileri tek bir malı vergilendirdiğinden KDV'ye bir alternatif oluşturmamakta ve bu nedenle karşılaştırma dışı bırakılmaktadır.

KDV'nin diğer genel satış vergilerine göre sahip olduğu avantajlar şunlardır:

- Tarafsız bir vergi olan KDV, tüketici tercihlerini, faktör arzını ve üretim metotlarının seçimini etkilememektedir.

³ Mehmet ALTINDAĞ, SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1998, s.307.

- Tasarrufları, sermaye kazançlarını ve yatırımları vergilendirmediği için yatırımları teşvik etmektedir.

- İhracat, KDV'den muaf tutulduğu için ihracat teşvik edilmekte ve ödemeler dengesi de bundan olumlu etkilenmektedir.

- KDV'de üretim ve dağıtım sürecinin her bir aşaması o aşamada yaratılan katma değer üzerinden vergilendirildiğinden, şelale tipi genel satış vergisindeki gibi mükerrer vergileme sözkonusu olmamaktadır. Ayrıca KDV, vergi indirimi mekanizması aracılığıyla, şelale tipi genel satış vergisinin yarattığı dikey entegrasyonu önlemekte, böylece çeşitli mallara farklı oranlar uygulanmasını ve hizmetlerin aynı düzenleme içinde vergilenmesini mümkün kılmaktadır.

- KDV'nin vergi mahsubu yöntemiyle birlikte uygulanması fatura kullanımını çekici hale getirerek vergi kaçakçılığını önlemekte yada azaltmaktadır. Halbuki, tek aşamada uygulanan toplu genel satış vergilerinde, oranın yüksek tutulması zorunluluğu vergi kaçakçılığını özendirir.

Yukarıda belirtilen avantajlarına karşılık, KDV'nin bazı dezavantajları da bulunmaktadır. KDV'nin en önemli dezavantajı, tıpkı ciro tipi genel satış vergisinde olduğu gibi, mükellef sayısını artırmasıdır. KDV'nin çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu, tüm mal ve hizmetler için tek oranlı bir uygulamayı yönetim kolaylığı açısından en uygun çözüm haline getirmektedir. Ancak, uygulamada, çeşitli nedenlerle birden fazla oran uygulanmakta ve bazı istisnalara yer verilmektedir. Bu ise, esasen hayli zor olan KDV uygulamasını daha da güçleştirmektedir⁴.

B. Katma Değer Vergisi'nin Tarihçesi

Katma değer vergisinin diğer satış veya muamele vergilerine olan üstünlükleri bu verginin kısa zamanda benimsenmesine ve yürürlüğe girmesine etkili olmuştur.

⁴ Birol AYDEMİR, "Türkiye'de KDV Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV Oranlarının Hesaplanması", DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1996, s. 15-16., Erişim: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> [4 Mayıs 2003]

Katma değer vergisi, satış vergileri ile şelale tipi vergilerin mahzurlarını önlemek üzere 20. yüzyılın başlarında Thomas S. Adams ve Wilhelm Von Siemens tarafından ortaya atılmıştır .

Bir süre sonra Amerika Birleşik Devletlerinde kurumlar vergisi yerine düşünülmüş ancak uygulanmamıştır. 1920 ve 1930 yılları arasında çeşitli ülkelerde ele alınmış Japonya'da Shoup tarafından önerilmesine rağmen uygulanamamıştır.

Katma değer vergisi ilk kez 1955 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamış ve verginin uygulamadaki başarısı nedeniyle 1962 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere bu verginin uygulaması için tavsiyelerde bulunulmuştur. Daha sonra 1968'de Almanya olmak üzere diğer üye ülkelerde katma değer vergisi yürürlüğe konulmuştur. Katma değer vergisi daha sonra Avrupa Birliği dışındaki ülkelere ve Türkiye dahil bir çok ülkede yürürlüğe konulmuştur⁵.

C. Avrupa Birliği Ülkelerinde Katma Değer Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olay

Bugün Dünyanın gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkesinde uygulanan KDV, bir “dünya vergisi” niteliğini kazanmıştır. KDV, AB ülkeleri arasında imzalanan birçok vergi anlaşmalarına ve vergi sistemleri uyumlaştırmasına konu olduğundan, AB vergisi olarak da anılmaktadır⁶.

Bu başlık altında Türkiye'nin AB ile ilişkileri göz önüne alınarak, öncelikle, AB'de KDV rejiminin yürürlüğe girişi açıklanacak; daha sonra AB müktesebatına göre katma değer vergisi için temel yönerge olan 6. Direktif'te KDV için vergiyi doğuran olay nasıl tanımlanmış, bu husus ele alınacak; son olarak AB'ye üye ülkelerde KDV'yi doğuran olay konusu ele alınacak.

⁵ Emin Haluk AYHAN, “Katma Değer Vergisi Ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi”, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983, s.8., Erişim: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf> [04.05.03]

⁶ Rövsen ŞAHBAZOV, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:215, Temmuz 1999, s.179.

1. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Rejiminin Yürürlüğe Girişi

Muamele vergileri alanındaki uyumlaştırma 1967 yılında çıkarılan 1 inci Direktif ile gerçekleştirilmiştir. Bu direktifle KDV Birliğin ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve en geç 1 Ocak 1970 tarihine kadar uygulanan değişik gider vergilerinin terk edilerek KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır.

Bu yeni vergi genel, yayılı ancak kümülatif olmayan satış vergisi özelliklerini taşır. KDV Yayılı muamele vergilerinin dikey entegrasyonunu teşvik eden ve ihracatta malların taşıdığı verginin hesabını güçleştiren olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktadır.

Bu direktife uygun olarak Almanya ve Fransa 1968 yılında, Hollanda 1969 yılında, Lüksemburg ise 1970 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. 3 üncü Direktif ile ek süre alan Belçika 1971 yılında, 3, 4, 5. Direktifler ile ek süre alan İtalya ise 1973 yılında bu sisteme geçmişlerdir. Topluluğa daha sonra katılan İrlanda 1972 yılında, İngiltere 1973 yılında KDV sistemine geçmişlerdir. Danimarka ise 1967 yılından beri KDV'yi uygulamakta idi. Yunanistan KDV uygulamasını son olarak 20 nci Direktif ile bir yıl daha erteleterek 1 Ocak 1987 tarihinden itibaren başlatmıştır. İspanya ve Portekiz ise KDV uygulamasına üye oldukları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren bařlamıřlardır⁷.

2. Katma Değer Vergisi Rejimine şekil Veren Direktifler

KDV'nin temel özellikleri 1967 yılından kabul edilen 2 nci Direktif'ten çıkarılabilir. 2 nci Direktif ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini ortaya koymuştur. Bu direktifle KDV mükellefleri, teslim kavramı, teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi, verginin tahakkuku gibi kavramlar açıklanmıştır. 2 nci Direktif ortak kuralları belirlerken üye ölkelere önemli ölçüde esneklik tanınmıştır. Bu esneklikler vergi muafiyetlerinde, vergi oranlarında ve küçük ölçekli işletmelerin ve tarım sektörünün vergilendirilmesinde görölebilir.

⁷ M. Ziya SUER, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri*, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı ile İSO ortak Yayını, Cilt 1, Ankara, Eylül 1999, s.187.

6. Direktif ise, her şeyden önce KDV matrahını uyumlaştırarak AB için yeni bir özkaynak tesisine imkan hazırlamıştır. Diğer taraftan bu Direktif’le vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için KDV’nin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması gerçekleştirilmiştir. Ancak belli alanlarda zorunlu bir uygulama getirilmeyerek üye ülkelere serbestlik tanınmaya devam edilmiştir.

16 Aralık 1991 tarihli Konsey Direktifi ortak KDV sistemine ilişkin 6. Direktifi tamamlayarak, İç Pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını yani kontrollerini kaldırmıştır. Böylelikle çok sayıdaki form düzenlemesi yükümlülüğüne son verilerek bürokratik işlemler hafifletilmiştir⁸.

3. Altıncı Direktif’e Göre Vergiyi Doğuran Olay

Topluluğun mevcut KDV mevzuatında vergiyi doğuran olay 17 Mayıs 1977 tarihli 6 ncı KDV direktifinde (Official Journal 1977,L 1415/1,Directive 77/388) düzenlenmiştir. Söz konusu Direktifin 2 nci maddesinde KDV’de vergiyi doğuran olayın genel tanımı yer alır. Buna göre, bir KDV mükellefi tarafından bir bedel karşılığı yapılan her türlü mal veya hizmet tedariki vergiye tabidir. Ayrıca, mal ithalatı da (hizmet ithalatı söz konusu olmayacağından) başlı başına vergiye tabidir⁹.

Vergiyi doğuran olay, vergi alacağının bağlı olduğu hukuki şartların tamamlanması anlamına gelir. Vergi alacağı, vergi idaresinin yasa uyarınca mükelleften vergiyi isteme yetkisi doğduğunda ödenebilir hale gelir, ancak ödeme zamanı ertelenebilir.

Vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası anında gerçekleşir ve vergi alacağı doğar.

Direktifin 5 inci maddesinin 4 üncü bendinde, üzerinde şüphe bulunabilecek bazı durumlara açıklık kazandırılarak mal tedarikinin kapsamının daha iyi belirlenmesine çalışılmıştır. Maddenin (a) alt bendinde bir mal üzerindeki mülkiyet hakkının, bir tazminat karşılığında olmak koşuluyla, kamu otoritesinin kararıyla veya kamu otoritesi adına alınan bir kararla, yada kanun gereği devri de mal tedariki sayılmıştır. (b) alt bendinde ise, bitiminde kiralayana devrinin sözkonusu olduğu

⁸ y.a.g.e., s.188.

⁹ ŞAHBAZOV, a.g.m., s.184.

durumlarda veya malın üzerindeki mülkiyet hakkının son ödemenin yapıldığı tarihten itibaren devredildiği vadeli satışlarda zilyetliğin devri ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağı hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin (c) alt bendinde, komisyon karşılığı yapılan satışlarda da malın teslimi vergiyi doğuran olay olarak nitelenmektedir¹⁰.

Madde 5 (4) (b)'de belirtilenlerin dışında kalan ve kısım kısım ödeme veya hesaben ödeşme yoluyla yapılan teslim ve hizmet ifalarında, ödeme döneminin veya her bir kısmın hesaplaşmasının tamamlandığı anda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği düşünülecektir.

Ancak, ödemenin malların tesliminden veya hizmetin ifasından önce bu işlemlere mahsuben yapılması gereken halde vergi alacağı ödemenin gerçekleşmesi ile doğar; matrah ödenen tutardır.

Üye Devletler yukarıdaki hükümlerden saparak, belirli işlemler veya belirli mükellef kategorileri için ;

- Faturanın veya fatura yerine geçen belgenin düzenleme tarihini geçmeyecek şekilde,

- Bedelin ele geçtiği tarihi geçmeyecek şekilde,

- Fatura veya fatura yerine geçen bir belgenin düzenlenmediği durumlarda veya geç düzenlendiği durumlarda vergiyi doğuran olayın oluşmasından itibaren belirlenen bir süre içerisinde vergi alacağı önceden istenebilir yani vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

Mal ithal edildiğinde vergiyi doğuran olay meydana gelir. Mallar 7 nci maddenin 3 üncü paragrafında öngörülen rejimlerden birine göre Birliğe girdiğinde, vergiyi doğuran olay ve verginin istenebilir duruma geldiği, mallar bu rejimlerden (düzenlemelerden) çıktığı anda meydana gelecektir.

Bununla birlikte ithal edilen malların ortak bir politika çerçevesinde gümrük vergilerine, tarımsal yüklere ve eş etkili bir vergiye konu olması durumunda vergi

¹⁰ Beyazıt BALCI, “Avrupa Topluluğu KDV Mevzuatında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996, s.13.

alacağı ve vergiyi doğuran olay, bu Topluluk vergilerine ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın ve vergi alacağının doğduğu zaman meydana gelir.

İthal edilen malların bu Topluluk vergilerinden hiçbirine tabi olmaması durumunda üye ülkeler, gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olayın ve vergi alacağının tespiti ile ilgili yürürlükteki mevzuatı uygulayacaktır¹¹.

4. Avrupa Birliği'ne Üye Bazı Ülkelerde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay

AB'ye üye olan bazı ülkelerde vergiyi doğuran olay kısaca aşağıda verilmiştir.

a. Fransa

Fransa'da katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, esas itibariyle yürütülen faaliyetlerin mahiyetine bağlıdır. Bu sebeple, konu yapılan işlerin mahiyetine göre ele alınacaktır.

- Satışta vergiyi doğuran olay, malın teslimi ile meydana gelir. Teslim ise, satış konusu malın, alıcının iktidar ve tasarrufuna geçmesidir. Bir satışın ileride gerçekleşecek şarta bağlı olarak yapılması halinde vergiyi doğuran olay, bu şartın gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir.

- İthalatta vergiyi doğuran olay, malların ithal edilmesi anında meydana gelir.

- Alışların vergiye tabi tutulduğu hallerde vergiyi doğuran olay, satışlarda olduğu gibi malın teslimi ile meydana gelmektedir.

- Kendi kendine teslimde vergiyi doğuran olay, mal ve hizmetlerin ödevli tarafından ilk kullanma anında ortaya çıkar. Bunun tipik örneği, ödevlinin kendi inşa ettiği evi fiilen kullanmaya başlamasıdır.

- İnşa işlerinde vergiyi doğuran olay, istihkak veya fatura bedelinin tahsili ile meydana gelir.

¹¹ “ Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatı”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumVII?OpenPage> [02.02.2003]

- Hizmetlerde vergiyi doğuran olay, hizmet karşılığı olan ücretin tahsiline bağlanmıştır. Ücretin tahsili esas olup, ancak tahsil ile bir vergi borcu ortaya çıkar¹²

b. Almanya

- Malların teslimi ve hizmetin ifası anında,
- İşlemin gerçekleşmesinden önce bedel tahsil edilirse,bedelin tahsil edildiği an,

- Muhasebe tutmak zorunluluğunda olmayan ve önceki takvim yılının KDV miktarı 512 EURO'yu aşmayan mükelleflerin vergi iadesini erteleme dilekçelerini verdikten sonra¹³,

- Serbest meslek faaliyetlerinde hizmetin ifası ile meydana gelir.

c. İngiltere

İngiltere'de katma değer vergisi'nde vergiyi doğuran olay, malların teslimi ve hizmetin ifası anında, bununla birlikte, bedel veya bedelin bir kısmı teslim veya hizmetin ifasından önce ödenirse veya teslim veya hizmetin faturası teslimin yapılması veya hizmetin ifasından sonra 14 gün içerisinde yapılırsa, bu takdirde bedelin alınma veya faturanın tanzim tarihi ile meydana gelir¹⁴.

d. İtalya

İtalya'da KDV Kanunu'na göre;

-Gayrimenkul satışlarda akdin imzalandığı an,

-Hizmet ifalarında bedelin tahsili

-Devlet veya mahalli idareler lehine yapılan satışlarda bedelin tahsili anı hariç olmak üzere, diğer satışlarda teslimin yapıldığı an vergiyi doğuran andır¹⁵.

¹² Abdullah TOLU, "Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay" (Basılmamış Yüksek lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995), s.24.

¹³ "VAT in European Community", European Commission Directorate General Taxation and Customs Union Tax Policy VAT and Other Turnover Taxes, Brüksel, 1 Haziran 2002, Erişim: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/taxation/tva/vat_ec2000_en.pdf [05.06.2003], s.36.

¹⁴ SÜRAL, a.g.m., s.17.

¹⁵ y.a.g.m., s.17.

e. Belçika

Mal teslimlerinde, vergiyi doğuran olay malın teslimi ile meydana gelir ve prensip olarak vergi o anda ödenecek bir mahiyet kazanır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anı tanımak için teslim yerini ve zamanını iyi belirlemek gerekir.

Prensip olarak vergiyi doğuran olay, malın teslimine bağlanmıştır. Ancak, aşağıdaki hallede teslim beklenilmeksizin vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır:

- Mal bedelinin tamamının veya bir kısmının fatura edilmesi,
- Mal bedelinin kısmen veya tamamen tahsili,
- Mal bedelinin kısmen veya tamamen mal tesliminden önceki bir tarihte ödenmesinin taahhüt edilmesi.

Yukarıda belirtilen üç halde de fatura edilmiş, ödenmiş veya taahhüt edilmiş meblağ ile sınırlı olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılır. Malın teslimi ile bakiye bedel üzerinden ayrıca vergi hesaplanır.

Vergiyi doğuran olayın tespiti sadece verginin istenebilir hale gelmesinin tayini yönünden değil, beyan döneminin belirlenmesi, faturanın tanzimi, indirim dönemi vergi kanunlarındaki değişikliklerde eski veya yeni rejime tabi olma noktalarında da önem taşır¹⁶.

f. Danimarka

- Malların teslimi ve hizmetlerin ifası anında,

Bununla birlikte, malların teslimi ve hizmetlerin ifasından önce fatura tanzim edilir veya bedel tahsil edilirse, bu takdirde vergiyi doğuran olay faturanın tanzimi ve bedellerin tahsil edildiği tarih olmaktadır.

g. Hollanda

Hollanda'da KDV Mal ve hizmet fiyatlarına dahil edilerek özel harcamalar vergiye tabi tutulur.

¹⁶ Abdullah Aykon DOĞAN, *Belçika Katma Değer Vergisi Sistemi ve Uygulaması*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını 1985/264, s.24.

Mal teslimi çok geniş kapsamdadır. Fiziksel mallarla beraber elektrik, gaz, su dağıtımları da teslim sayılmaktadır. Örneğin aşağıdaki faaliyetler KDV için teslim kabul edilmektedir:

- Bir sözleşmeye dayanılarak malların mülkiyetinin devredilmesi,
- Kiralama işlemleri,
- Müşteriler aracılığıyla elde edilen malları imal eden imalatçının yaptığı mal teslimleri,

- Malların işletme sahibi tarafından özel kullanıma tabi olması¹⁷.

Hollanda’da KDV için vergiyi doğuran olay;

- Mal teslimi,
- Hizmet ifası,
- Birliğe üye diğer devletlerden mal edinilmesi,
- Mal ithalatı ile gerçekleşmektedir¹⁸.

h. İrlanda

Faturanın mükellefler arasında mecburi olarak tanzim edilmesi durumlarında faturanın tanzimi veya bir yükümlünün kendiliğinden fatura tanzim etmesi halinde faturanın tanzimi,

- Diğer durumlarda, malların teslimi veya hizmetin ifası,
- Faturanın tanzimi veya teslimin yapılmasından önce bedelin tahsil edilmesi durumlarında, bedelin tahsili vergiyi doğuran olay ortaya çıkarır¹⁹.

Menkul malların müzayede suretiyle satışında KDV, malların satış için müzayede mahalline getirilip açık artırma suretiyle malların satışında ihale anı

¹⁷ “Taxation in the Netherlands 2002”, Ministry of Finance, Erişim:<http://www.minfin.nl> [05.06.2003], s.42.

¹⁸ “Taxation in the Netherlands 2002”, s.42.

¹⁹ SÜRAL, a.g.m., s.17.

vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Burada ihaleyi yapan kişi, hem alıcıya hem satıcıya işlemin detaylarının yazılı olduğu bir belge vermekle yükümlüdür²⁰.

i. Lüksemburg

Malların teslimi ve hizmetin ifası anı ile birlikte, malların teslimi ve hizmetin ifasından önce bedelin tahsil edilmesi veya faturanın tanzim edilmesi durumlarında bedelin tahsili veya faturanın tanzimi²¹, malların aynı teşebbüs içinde kombine imalatla ilişkisiz olarak kullanılması ve malların ithali anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir²².

j. Finlandiya

Finlandiya’da eğer bir şirketin yıllık cirosu 8500 €’dan fazla değilse KDV yükümlülüğü söz konusu olmaz. Bu durumda mükellef arzu ederse yükümlülüğe sahip olabilir. Bu 8500 €’luk sınır belediyeler ve Finlandiya’da sürekli bir ikamete sahip olmayan yabancılar haricinde bütün işletmelere uygulanır.

Eğer bir yabancı Finlandiya’da sürekli bir ikamete sahip olursa normal bir Finlandiya vergi yükümlüsünün KDV mükellefi olmasına benzer şartlara sahip olacaktır. Aynı zamanda Finlandiya vatandaşı bir vergi mükellefinin sahip olduğu haklara, yükümlülüklerle sahiptir. Eğer yabancı Finlandiya’da sürekli bir ikametgaha sahip değilse ve satış yapmak için vergilendirilebilir bir statüye sahip olmak için başvurmamışsa bu durumda genellikle yabancının Finlandiya’da sattığı mal ve hizmetleri satın alan alıcılar açısından KDV yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

KDV yükümlüsü kişi Bölgesel Vergi Dairesi’ne aylık beyanname vererek, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği aydan sonraki ayın 15’inden önce vergisini ödemek zorundadır. Aylık beyanname, vergi ödemesi olmasa bile yine de verilmek zorundadır²³.

²⁰ Value-Added Tax Information Leaflet No. 5/98, VAT treatment of Auctioneers, and Auction and Agency Sales, Erişim: <http://www.revenue.ie/pdf/info5.pdf> [06.06.2003], s.5

²¹ SÜRAL, a.g.m., s.17.

²² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma Şubesi: “Ortak Pazara Üye Dokuz Ülkede KDV”, **Maliye Dergisi**, Sayı:67, Ocak-Şubat 1984, s.39.

²³ Finnish Tax System, Erişim:

[http://www.vero.fi/default.asp?language=ENG&domain=VERO_ENGLISH_\[04.06.2003\]](http://www.vero.fi/default.asp?language=ENG&domain=VERO_ENGLISH_[04.06.2003])

D. Türkiye’de Katma Değer Vergisi Sistemine Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

Türkiye’de KDV Sistemine geçilmesini zorunlu kılan nedenleri iki gruba ayırarak inceleriz. Birinci grubu ekonomik nedenler, ikinci grubu ise mali nedenler oluşturmaktadır.

1. Ekonomik Nedenler

Türkiye’de katma değer vergisi sistemine geçişi zorunlu kılan ekonomik nedenler; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımına uygunluk sağlanması, ihtisaslaşmanın teşviki ve fiyatlar genel seviyesinin kontrol edilmesidir.

a. Yatırımların Teşvik Edilmesi

Türkiye, Planlı Dönemde ekonomik kalkınma yönünden sanayileşmeye büyük öncelik vermiştir. Sanayileşmenin ön şartlarından birisi de yatırımların vergi yoluyla teşvik edilmesidir.

KDV’den yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş olan vergi, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirim mekanizması vasıtasıyla indirilecektir. Bu durum kapital yoğun endüstrilerin gelişmesinde yararlı olacaktır. Yatırımlar ve genel giderler dolayısıyla ödenen vergilerin geri alınabilmesi, sanayicilerin elinde fonların birikimine yol açacak ve sanayiciler yatırım ve işletme sermayesi olarak önemli kaynaklara kavuşacaktır. Bunun sonucu olarak yatırımların ve sanayileşmenin hızlandırılmasına imkan verilmiş olacaktır.

İstihsal vergisinin uygulandığı zamanlarda, bir işletme, örneğin makine alım satımlarında bu yatırımları için vergi ödemekte, ancak bu vergiyi alıcılara fatura ettiği vergiden mahsup edememekteydi. Bu durum, müteşebbisin yatırım kararlarını olumsuz etkilemekteydi²⁴.

²⁴ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.319.

b. İhracatın Geliştirilmesi

Türkiye Ekonomisi'nin en önemli sorunlarından birisi de ihracatın ve bunun içinde sınai ürün payının artırılmasıdır. Bunun için KDV uygulamasında ihracat vergiden muaf tutulmuştur. İhracatçının alışları sırasında ödediği KDV kendisine iade edildiğinden , ihraç mallar üzerindeki vergi yükü azalmıştır.

Önceleri ihracatta karmaşık bir vergi iadesi mekanizmasıyla yürütülen işlemlerin KDV uygulamasıyla kendi kendine işler bir duruma geleceği düşüncesiyle KDV'ye geçilmek istenmiştir. Böylece ihracattan vergi alınmayacak; ihraç malları, vergi yükünün tümünden kaldırılmasının sağlayacağı imkanlar oranında ve KDV uygulaması ile kendiliğinden işleyen bir vergi mekanizması ile, uluslararası ticarete daha çok rağbet edilecektir.

c. Sanayi Üzerindeki Vergi Yükünün Azaltılması

İstihsal Vergisi'nin vergi yükü, vergiye tabi ilk üretim maddelerini üreten sanayi üzerinde ağırlığını fazlaca hissettirmekte ve bu maddeleri alan, üretimini yapan sanayicileri verginin yükü altında bırakmaktaydı. Oysa KDV'de vergi yükü çeşitli sektörler ve kademeler arasında dağıtılmaktadır.

KDV'den önceki İstihsal Vergisi uygulamasıyla, vergiye tabi malların üretimi için sanayiciler ürettikleri mallar nedeniyle ağır bir vergi yüküne katlanmaktaydılar. Ayrıca kullanılan girdilerin de istihsal vergisine tabi olması halinde vergi yükü daha da ağırlaşmaktaydı.

Katma değer vergisi uygulamasında ise istisna ve muafiyetlerin az olması nedeniyle, vergi tüm sektörlerle yaratılan katma değer vergisi nispetinde dağılacığından sanayi üzerindeki vergi yükü azalacaktır.

d. Enflasyonist Baskının Önlenmesi

Katma değer vergisi tüketimi vergilendirdiği için talebi kontrol etme özelliğine sahiptir. Özellikle tüketimi kontrol altına alması nedeniyle, malın talep esnekliğine bağlı olarak değişmekle birlikte, fiyatların kontrolünü sağlayarak enflasyonist baskıyı önleyeceği düşünülebilir.

e. Kaynakların Optimal Dağılımına Uygunluk Sağlanması

Türkiye'de KDV'den önce yürürlükte olan gider vergileri, işletme vergisi ve diğer vasıtalı vergilerden oluşan sistem, yapısal kusurları ve noksanlıkları nedeniyle, endüstrinin yapısının ve ekonomik kaynakların dağılımının optimal olmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Katma değer vergisi ise tüm sektörleri kapsamına alması halinde kaynak dağılımının optimal bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacağı düşüncesi katma değer vergisine geçilmesini gerekli kılan bir etken olmuştur.

f. İhtisaslaşmanın Teşviki

Katma değer vergisi tarafsız bir vergi olması nedeniyle ihtisaslaşmayı teşvik edecektir. Türkiye'de bir işletmenin, kullandığı girdiler, yürürlükteki sistem de vergiye tabi olduğundan vergiden kaçınmak için dikey entegrasyona gidecektir. Katma değer vergisi uygulanması, halinde ise yaratılan katma değer kadar vergi ödeneceği için dikey entegrasyona izin verilmez. Dolayısıyla ihtisaslaşma teşvik edilmiş olacaktır.

g. Fiyatlar Genel Seviyesinin Kontrolü

KDV'den önce uygulanmakta olan gider vergileri sisteminde, vergi ilk üretim aşamasında alınmaktaydı. Sonuçta maliyetler yükselmekte, üretim dağıtım zincirinin her safhasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kâr oranları nedeniyle yükselmekte böylece pahalılık zincirleme olarak artmaktaydı. Katma değer vergisinin uygulamasında ise, KDV oranlarının istihsal vergisi oranlarından düşük olması sebebiyle fiyatların oluşumunda olumlu etkisi bulunabilecektir.

2. Mali Nedenler

KDV'ye geçilmesini gerekli kılan mali nedenler olarak, vergi adaletinin sağlanması, gelir elde etmek, vergi kaçakçılığının önüne geçmek, vergilemede adaletin sağlanması, vasıtasız vergiler sistemini tamamlayıcı olmak ve Avrupa Birliği KDV mevzuatına uyum sağlamak sayılabilir.

a. Vergi Adaletinin Sağlanması

Katma değer vergisi uygulamasında; katma değeri yüksek olan mallardan fazla vergi, katma değeri düşük olan mallardan ise az vergi alınmaktadır. Böylece

herkes satın alma gücüne göre vergilendirilmekte ve bu nedenle katma değer vergisi vergilendirmede daha adil bir vergi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır.

b. Vergi Hasılatına Etkisi

Katma değer vergisi hasılatı, yaratılan katma değer artmasıyla artacaktır. Diğer taraftan el değiştirme safhasının artması vergi hasılatını artırırken, fiyat artışları da vergi hasılatının artmasına neden olabilecektir.

c. Vergi Kaçakçılığına Etkisi

Katma değer vergisi, vergi kaçakçılığının önlenmesinde başlıca iki yönden etkili olmaktadır. Bunları matrahın bölünmesi ve oto-kontrol imkanı açısından incelemek mümkündür.

Katma değer vergisi sisteminde, herkes yarattığı katma değer üzerinden vergi ödeyip bunu satışta yansıttığından vergi yükünden kurtulmakta, kaçakçılık azalmaktadır.

Bu vergi sisteminde etkin bir belge kayıt düzeni gerektiğinden oto-kontrol imkanı büyük ölçüde sağlanmış olmaktadır. Çünkü girdileri nedeniyle vergi ödeyen işletmenin satış aşamasında bunları düşebilmesi için alışlar sırasında ödediği vergileri belgelemesi gerekecektir.

d. Vasıtasız Vergiler Sistemini Tamamlayıcı Niteliği

Katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi sisteminin vergilendirmediği ödeme güçlerini harcamalar sırasında en geniş bir şekilde kavrayabilmektedir. Gelir vergisinin tam uygulanmadığı ve bir çok kazançları kapsamı dışında bıraktığı ülkemizde bu unsur önem kazanmaktadır.

e. Diğer Ülkelerin Vergi Sistemleri ile Ahenkleştirme Sağlanması

Gelir ve servetler üzerinden alınan vergilerin ahenkleştirilmesi amacıyla, ülkeler daha ziyade vergi anlaşmalarına ağırlık vererek, bu alanlardaki sorunlarını giderme yolunu tercih etmektedirler. Dolayısıyla vergiler ve harcama vergileri sahasındaki uluslararası uygulama birliği, benzer yasaların yürürlüğe konulmasıyla sağlanabilecektir. Ülkemizin AB'ye girme hazırlıklarında olması ve AB'de katma

değer vergisi uygulanması nedeniyle katma değer vergisine geçilmesi gerekli görülmüştür²⁵.

E. Katma Değer Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olayın Tespitinin Önemi

Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, verginin konusunu teşkil eden işlemlerin gerçekleşmesidir. Bu sebeple, vergiyi doğuran olayın, her bir işlem bazında ele alınıp belirlenmesi gerekir.

Her bir işlem bazında belirlenecek vergiyi doğuran olaylar, vergi dönemleri itibariyle değerlendirilir, birleştirilir ve bir dönemin sonucu olarak beyan edilir.

Vergiyi doğuran olaylar ile vergilendirme dönemini karıştırmamak gerekir. Vergi dönemleri, vergiyi doğuran olayların birleştirildiği, vergileme sonuçlarının belirlendiği sürelerdir. Bir vergilendirme döneminde, bir veya birden fazla vergiyi doğuran olay ortaya çıkabilir. Bu olayların vergilemenin gereği olarak birleştirilmesi, indirimlerin yapılması, dönemler itibariyle yapılır.

Vergilemenin bu şekilde dönemlere bağlanması, mal tesliminin veya hizmet ifasının katma değer vergisi açısından hangi tarihte gerçekleştiğinin ve bu gerçekleşmenin hangi dönem içinde meydana geldiğinin kesin olarak bilinmesini gerektirir. Çünkü, söz konusu işlemlerin ortaya çıkardığı vergisel sonuçlar, gerçekleşme tarihlerine göre, ilgili bulundukları vergilendirme dönemine dahil edilecektir.

Mükellefler, Hazineye ödeyecekleri vergi borcunu doğru olarak hesaplayabilmek için, vergiyi doğuran olayın, her bir işlem itibariyle meydana geliş tarihini ve ilgili olduğu dönemi, Kanun hükümlerine uygun olarak belirlemek zorundadırlar. Aksi halde, vergiye tabi işlemler dönemler arasında kayar ve Hazineye ödenecek katma değer vergisi eksik veya fazla hesaplanmış olur. Hazineye ödenecek vergi, eksik hesaplandığı zaman vergi kaybı meydana gelir. Bu bakımdan vergiye tabi her işlemin gerçekleştiği tarihin ve ilgili vergilendirme döneminin, kanunlara uygun olarak belirlenmesi, doğru bir vergilemenin ön şartlarından biridir.

²⁵ AYHAN, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf> , s. 40-42.

Vergiyi doğuran olayın dönemler itibariyle tespit edilmesi sadece Hazineye ödenecek verginin doğru olarak hesaplanması ve zamanında ödenmesi yönünden değil; vergi kanunlarındaki değişiklikler, eski veya yeni rejime tabi olma, belge düzeni konuları bakımlarından da önem taşır²⁶.

F. Katma Değer Vergisi'nin Konusunun Vergiyi Doğuran Olay İle İlişkisi

Vergiyi doğuran olay, önceki bölümde açıklandığı şekilde, mükellefle vergi konusu arasındaki ekonomik ve hukuki ilişkinin meydana gelmesi olarak tanımlanmaktadır. Katma değer vergisinde vergi konusu KDVK 1 inci maddesinde çeşitli şekillerde ortaya konmuş olup, bu durum vergiyi doğuran olayın farklı farklı ele alınmasını gerektirmektedir.

Buna göre Kanunun “Verginin Konusu” başlıklı 1 inci maddesinde vergiye tabi işlemler şöyle belirtilmiştir:

“1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3 üncü Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Hazinece yapılan taşınmaz mal satışları hariç müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,

²⁶ A. Aykon DOĞAN, Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezalari, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1986, s.94-95.

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 nci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgahı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.”

Verginin konusunun belirlendiği birinci maddede, ülke içi mal ve hizmet tedavülü bakımından, katma değer vergisi, esas itibarıyla ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal ve hizmet satışları üzerinden alınacaktır. Ancak, vergi mükellefiyetinin doğması için, belirtilen faaliyetler dahilinde yapılmış bir işlemin bulunması temel şartı oluşturur. Yani katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay verginin konusu çerçevesindeki bir işlemin yapılması ile tamamlanmış olur.

Katma değer vergisinde “Vergiye Doğuran Olay” başlığını taşıyan 10 uncu madde, verginin konusu itibariyle büyük önem taşıyan bir maddedir. 10 uncu madde hükmünün bilinmemesi veya hatalı yorumlanması sonucunda KDV’nin olması gerekenden daha önceki veya daha sonraki bir aya ait KDV beyannamesinde gösterilmesi KDV’ de dönem kayması yada verginin aylık olarak beyan edilmesi dolayısıyla ay kayması olarak isimlendirilen hatanın oluşmasına yol açar²⁷.

II. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Türkiye’de KDV bakımından vergiyi doğuran olay KDVK’nın 10 uncu maddesi çerçevesinde incelenecektir. KDVK’nın 10 uncu maddesinde 8 bent halinde sayılmış durumlar ayrı ayrı örneklendirilerek açıklanacaktır.

A. Mal Teslimi Ve Hizmet İfası Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasında belirtildiği üzere KDV’nin doğuşuna yol açan ana olay, malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Söz konusu bu ana olay, aşağıda teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller açısından ele alınmıştır.

1. Teslim ve Vergiyi Doğuran Haller

Mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay genel olarak malın satıcı tarafından alıcıya teslim edilmesidir. Teslim, malın zilyetliğinin mülkiyetin devrini içerecek şekilde alıcıya geçmesi olarak belirtilebilir. Teslim, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın tespitinde çok önemli bir yere sahiptir. Bu nedenle biraz daha fazla açıklanmasında yarar vardır.

Teslim konusu Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinde 5 bent halinde belirtilmiştir. Teslimden anlaşılması gereken şey, öncelikle, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi veya verilmesidir. Buna göre, teslimde ana unsurun mal teslimine konu olan şey üzerindeki tasarruf etme yani

²⁷ Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1998, s.10.2.

mülkiyet hakkının devredilmesi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu nedenle bir malın ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır²⁸.

Teslim, katma değer vergisinin doğması için ana unsurdur. Dolayısıyla, tarafların bir malın satışı yada bir hizmetin ifası konusunda aralarında sözlü veya yazılı anlaşma yapmaları tek başına KDV'nin doğuşu üzerine etkili değildir. Sözleşmeye konu malın teslimi yada hizmetin ifası fiilen ne zaman gerçekleşmişse, KDV'de o zaman doğar. Fakat fiili teslim tarihinin tespit edilemediği bazı durumlarda, teslimin sözleşme tarihinde yapıldığı göz önünde bulundurulabilir. Mesela bir firmanın Noterde sözleşme düzenlemek suretiyle taşıt aracı sattığı, fakat faturasını aylar sonra kestiği veya hiç kesmediği tespit edildiğinde, cezalı KDV tarhiyatı, sözleşmenin imzalandığı ay itibariyle yapılır ve gecikme zammı da buna göre hesaplanır. Başka bir anlatımla, aracın sözleşmenin yapıldığı tarihte teslim edildiği varsayılır. Yani KDV, yeni sahip adına tescil edildiği tarihe göre beyan edilemez.

KDV açısından işlemin bedelinin ne zaman tahsil edildiğinin önemi yoktur. Bu itibarla ileride teslim edilecek bir malın veya ifa olunacak hizmetin bedeline mahsuben avans alınması, alınan avans karşılığında KDV dahil bedelin avans olarak alındığına dair not bulunan avans makbuzu verilmesi sonucu etkilemez.

Teslim genellikle bizzat alıcıya yapılır. Ancak, malın alıcının kendisine olduğu kadar vekiline, temsilcisine yada alıcı adına hareket eden kişilere gönderilmesi de sıklıkla karşılaşılan durumlardandır. Satış sözleşmesinde malın alıcının işyeri veya ikametgahı gibi açık bir teslim yeri belirtilmişse teslim bu an itibariyle gerçekleşmiş olur. Satış sözleşmesinde malın teslim yeri belli edilmemişse malın nakliyesine başlanması vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Kanunun bu son durumda gönderme halini teslim olarak kabul etmesi, mal hareketlerinin mümkün olduğunca izlenmesi amacına yönelik bir uygulamadır²⁹.

²⁸ŞENYÜZ , a.g.e., s.404.

²⁹ MAÇ, a.g.e., s.10.2.-10.3.

a. Bir Mal Üzerindeki Tasarruf Hakkının Devredilmesi

3065 sayılı KDVK'nın vergiyi doğuran olayı belirleyen 10 uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmış, 2/1 maddesinde de teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu belirtilmiştir.

Buna göre teslim olayında iki ana unsur bulunmaktadır. Bunlar, bir malın mevcut olması ve bu malın üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Teslimi KDV'ye tabi olan mal, mülkiyet hakkı karşı tarafa geçecek şekilde teslim edildiğinde KDV doğmuş olur. KDV'yi doğuran teslim, esas itibariyle alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen teslimdir. Bunun anlamı ise, iki taraf arasında bir sözleşme yapılması ve bu sözleşmeye göre mülkiyet hakkının alıcıya devredilmesidir³⁰. Bu sözleşme, satış sözleşmesidir. Satış sözleşmesi ise Borçlar Kanunu'nun 182 nci maddesinde, "Satım bir akittir ki, onunla satıcı satılan malın mülkiyetini alıcıya nakletmek mükellefiyetini ve alıcı da buna karşılık fiyatı ödemek borcunu üzerine alır" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre, satış sözleşmesinin mevcudiyeti için, ortada bir şeyin bulunması gerekir. KDV açısından bu şey, menkul ve gayrimenkul mallar ile mülkiyete konu olan gayri maddi haklardır.

(1) Menkul Mallar

Borçlar Kanunu'nun 184 üncü maddesine göre; "menkul mal satımı araziden veya gayrimenkul olmak üzere siciline kaydedilen haklardan başka (gemi siciline kaydedilen gemiler, tapu siciline kaydedilen haklar) her türlü şeyin satımıdır". Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi menkul mal satımının kapsamı çok geniş olup arazi, gayrimenkul, tapu siciline kayıtlı haklar ve gemi siciline kayıtlı gemiler hariç her türlü mal veya hak satımı bu kapsama dahildir.

³⁰ İlhan İL, "İşletmeye Dahil Gayrimenkullerin Kamulaştırılmasında KDV", *Yaklaşım*, Sayı: 67, Temmuz 1998, s.195.

Borçlar Kanunu'nun 231 inci maddesine göre, müzayede ile menkul bir mal alan kimse onun mülkiyetini ihale anında kazanır. 231 inci madde menkul malların açık artırma ile iktisabında ihaleyi yeterli bulmakta, ayrıca maddi bir teslim ihtiyacı göstermemektedir³¹. Yani müzayede yoluyla menkul mal satımlarında tasarruf hakkı ihale anında devredilmekte dolayısıyla vergiyi doğuran olay da bu anda gerçekleşmektedir.

(2) Gayrimenkul Mallar

Gayrimenkul satım akdinin konusunu; arazi, tapu siciline gayrimenkul olarak kayıt edilen müstakil ve daimi haklar, madenler (MK md. 632), kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümler (Kat Mülkiyeti Kanunu md. 13), gemi siciline kayıtlı gemiler (Türk Ticaret Kanunu md. 867'ye göre gayrimenkul hükümlerine tabi kılınmıştır) oluşturmaktadır. Müzayede yolu ile gayrimenkul satımı ihtiyari açık arttırma veya cebri arttırma şeklinde olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilir.

Gayrimenkul ihtiyari açık arttırma ile satılmışsa ihale, gayrimenkulün devredilmesi için yeterli olmayıp, sadece kendisine dayanılarak tapuya tescil yapılabilmesini mümkün kılan hukuki bir nedendir. Müzayededen alınan gayrimenkulün mülkiyeti ancak tapu siciline kaydedilmekle müşteriye intikal eder (BK md. 231). Yani burada vergiyi doğuran olay ancak tapu siciline kayıtlı meydana gelmektedir.

Cebri müzayedelerde mülkiyetin geçiş anı hususunda ise BK'nın 231/II. maddesi mülkiyetin intikaliyle ilgili olarak “cebri müzayedelerin cereyanı sırasındaki ihalelere müteallik hükümler bakidir” diyerek MK'nın 633 ve İcra-İflas Kanunu'nun da 134 üncü maddesine atıfta bulunmaktadır. MK'nın 633 maddesinde “gayrimenkul mülkiyetini elde etmek için tapu siciline kayıt şarttır” genel ifadesinden sonra, bazı hallerde (cebri arttırma da bunlardan biridir) tescilsiz mülkiyetin kazanılabileceği de belirtilmiştir. Aynı hüküm İcra-İflas Kanunu'nun 134/1 inci maddesinde “icra dairesi tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcı o gayrimenkulün mülkiyetini

³¹ Selahattin Sulhi TEKİNAY, Sermet AKMAN, Haluk BURCUOĞLU ve Atilla ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku, Cilt 1, 5.b., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1985, s.355.

iktisap etmiş olur” şeklinde belirtilmiştir. Yani gayrimenkul cebri arttırma ile satılmışsa vergiyi doğuran olay, ihale anında meydana gelir³².

Gayrimenkul mülkiyeti kural olarak tapu siciline kayıtlı yani tescille kazanıldığından, icra yoluyla yapılan satışlarda da satışa konu gayrimenkulün alıcı adına tescil edilmesiyle tasarruf hakkının devrolunduğu, KDV açısından teslimin tescille gerçekleştiği, dolayısıyla vergiyi doğuran olayın da bu şekilde doğduğu ileri sürülebilir³³. Buna mukabil, herhangi bir nedenle tapuda tescil işlemi yapılmakla beraber, henüz gayrimenkulün kullanıma hazır halde bulunmaması veya fiili teslimin tescilden sonra gerçekleşmesi halinde KDV’nin tescil tarihinde değil fiili teslim anında doğduğu kabul edilmelidir³⁴. Buna örnek olarak yapı kooperatifleri verilebilir. Yapı kooperatifleri inşaatları bitmiş işyeri veya konutları önce kendi mevzuatlarına göre tahsis etmekte, daha sonra ise ferdi mülkiyete geçilmektedir. İşyeri veya konutların ferdi mülkiyete geçilmesi ise, uzun süre alabilmektedir. Yapı kooperatiflerinin üyelerine kendi mevzuatları gereğince tahsis ettiği ve üyelerce kullanılmaya başlanılan işyerleri ve konutlarda KDV yönünden vergiyi doğuran olay, tahsis tarihinde meydana gelmektedir. Üyelere tahsis edilen konut veya işyerleri nedeniyle henüz ferdi mülkiyete geçilmemesi ve tapuya tescilin yapılmamış olması, vergiyi doğuran olay açısından bir önem taşımamaktadır³⁵.

Gayrimenkul satımlarına ilişkin olarak yapılan sözleşmelerden biri de gayrimenkul satış vaadidir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri daha sonraki bir tarihteki mülkiyet devrini ve tescilini içerdiğinden vergi doğuran olay satış vaadi sözleşmesinin yapılmasıyla gerçekleşmiş olmaz. Ancak, bazı hallerde, satış vaadi sözleşmesinin yapılmasıyla beraber sözleşmeye konu varlıkların tasarruf hakkı da alıcılara devredilebilmektedir. Bu durumda, katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay satış sözleşmesinin yapıldığı anda meydana gelmiş olur.

³² Bekir BAYRAKTAR, “Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı:201, Mayıs 1998, s.109.

³³ Abdurrahman ŞİMŞEKSOY, “İcra ve İflas Müdürlüklerince Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı: 75, Mart 1999, s.73.

³⁴ MAÇ, a.g.e., s.10.12.

³⁵ Mehmet TİMUR, “Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Veya İşyeri Teslimlerinde KDV”, *Yaklaşım*, Sayı: 58, Ekim 1997, s.70.

Gayrimenkullerin kamulaştırılması işleminde, sözkonusu gayrimenkullerin mülkiyet hakkı, kamulaştırmayı yapan kamu idaresine geçmektedir. Bu nedenle, gayrimenkulün mülkiyetinin kamulaştırma sonucunda ilgili kamu idaresine geçmesi halinde de, teslimin gerçekleştiği kabul ediliyor. Ancak kamulaştırma işleminde KDV, kamulaştırmaya konu olan gayrimenkulün özel mülke ve ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olup olmamasına göre değişmektedir. Özel mülke konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemleri, KDV' nin konusuna girmemektedir. Ancak, ticari bir işletmeye konu olan gayrimenkulün kamulaştırılması işlemi Kanun'un 1/1 inci maddesine göre KDV' ye tabi olacaktır. Bu durumda, gayrimenkulün mülkiyetinin ilgili kamu idaresine geçmesi halinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay söz konusu olacaktır.

Sahibi bulundukları gayrimenkulleri kamulaştırılan kişi ve kuruluşların, kamulaştırma bedeline itiraz hakkı vardır. Bu durumda, bu kişi ve kuruluşlar bedelin yeniden belirlenmesi için dava açabilirler. Bu davalara tezyid-i bedel davası denilmektedir. Tezyid-i bedel davası sonucunda kamulaştırma bedelinin artırılması halinde, bedelde ortaya çıkan artış tutarı yönünden vergiyi doğuran olay, mahkeme kararının mükelleflere tebliğ edildiği tarihte meydana gelmektedir³⁶.

b. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Soğutma v.b. Şekillerdeki Dağıtımlar

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtım ve kullanımlarda, bunların tahakkuk ettirilmesi 2 nci maddede mal teslimi sayılmıştır. Vergiyi doğuran olay da buna bağlı olarak ortaya çıkmış olur. Tahakkuk olayı, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayla, geneli ile, bağdaşmamasına rağmen, vergileme tekniğinin icapları, bu yolda düzenlemeyi gerekli kılmıştır. Hükmün değerlendirilmesinde, duruma göre, bu hususun göz önünde bulundurulması gerekir³⁷.

c. Kap Ve Ambalajlar İle Döküntü Ve Tali Mallar

Vergiyi doğuran olay bakımından, özellik taşıyan husus, depozito karşılığı verilen kap ve ambalaj maddelerinin durumudur. Geri dönmeyeceğinin kesinlik

³⁶ İL, a.g.m., s.196.

³⁷Yılmaz ÖZBALCI, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak, 2002, s.265.

kazanması üzerine, bu depozitolar hasılat niteliği alır ve katma değer vergisine tabi tutulur. Sorun, geri dönmeme durumunun ne zaman kesinlik kazanmış sayılacağıdır. Kap ve ambalajlarda, 12 ayda oluşan vergilendirme dönemlerinin sonları itibariyle belli istatistiki verilere dayanarak gerekli tespitlerin yapılması, buna göre geri dönmeyeceği kabul edilenlere ait depozitoların katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi takdirde, depozitolu satışlar devam ettiği sürece, vergileme hiçbir şekilde mümkün olmaz. Veya örneğin 1980 yılına ait olarak alınmış 100 birim depozito, belki de reel değeri 2 birime indikten sonra vergiye tabi olma durumuna girer. Bu açıdan, işletme içi veya emsal işletmelere ait belli istatistiki verilere göre, 12 aylık vergilendirme dönemleri sonunda yapılması gereken hesaplamanın, “hukuki durum” olarak vergiyi doğuran olay sayılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır³⁸.

d. Trampa

Trampa satışa benzeyen onun gibi iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Satıştan farkı para kullanılmaması, onun yerine edim olarak mal yada hak verilmesidir. Satışla ilgili hukuk kuralları trampada da uygulanır; trampa edenlerden her biri vermeyi yüklediği şey bakımından satıcı, kendisine verilmesi gereken şey bakımından ise alıcı durumundadır³⁹.

Borçlar Kanunu’nun 232 nci maddesinde ise trampa; “Satım hükümleri trampada tatbik olunur. Şöyle ki trampa edenlerden her biri, ifasını taahhüt ettiği şeye nazaran satıcı ve kendisine verilmesi taahhüt olunan şeye göre alıcı hükmünde tutulur” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

KDVK 2 nci maddesinde, trampa, iki ayrı teslim hükmünde sayılmıştır. Fiili durum itibariyle, ilgili kıymetlerin muhatabın tasarrufuna bırakılmasında zaman farklılığı olabilir. Gerektiğinde, değerlemenin “hukuki teslim” esasları içinde, yani trampa sözleşmesi tarihi itibariyle yapılması durumu doğabilir⁴⁰. Örneğin, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından, arsaya karşılık

³⁸ y.a.g.e., s.268.

³⁹ Hayreddin ERDEM, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Daire ve Dükkanların KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı: 72, Aralık 1998, s.152.

⁴⁰ ÖZBALCI, a.g.e., s.265.

olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olmaması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmemesi halinde, bu arsa teslimi KDV'ye tabi değildir. Bu durumların dışında ise arsanın müteahhide tesliminde ve müteahhit tarafından yapılan konutun veya iş yerinin arsa sahibine tesliminde vergiyi doğuran olay farklı şekillerde gerçekleşir. Arsanın, müteahhide verilecek bağımsız bölümlere isabet eden bölümünün, başlangıçta tapuda müteahhit adına tescil edilmesi halinde vergiyi doğuran olay tescille birlikte gerçekleşecektir. Başlangıçta tapuda herhangi bir tescil işleminde bulunulmamış olabilir. Bununla birlikte müteahhidin arsa üzerinde inşaat için gerekli hazırlıklara başlaması, arsanın fiilen kendisine teslim edildiğini göstermektedir. İşte bu durumda, yani teslim işleminin tapu sicilinde tescilden önce yapılması halinde ise vergiyi doğuran olay fiili teslim anında gerçekleşecektir. İnşa edilen bağımsız bölümlerin gerek arsa sahibine bırakılan bölümlerinin gerekse de daire alıcılarına satılan bölümlerinin tesliminde vergiyi doğuran olay yapı kullanım izinlerinin yani iskan raporunun alındığı tarihte gerçekleşecektir. Ancak fiili kullanıma terk, yapı kullanım izninin alınmasından önce gerçekleşirse, vergiyi doğuran olayın fiili kullanıma terk anında gerçekleşeceği tabiidir⁴¹.

Vergi idaresi , kat karşılığı inşaat işlerini trampa olarak değerlendirirken Danıştay'ın konunun trampa olarak değerlendirilmeyeceği konusunda verdiği kararlar içtihat haline gelmiştir. Bu konuyla ilgili Danıştay'ın vermiş olduğu kararın özeti aşağıdadır:

Borçlar Kanunu'nun 182 nci maddesinde, "satım bir akittir ki onunla satıcıya satılan malı alıcının iltizam ettiği semeni mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder" hükmü yer almıştır. Taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcı malını alıcıya bir semen karşılığında teslim eder. Semen veya bedel dediğimiz şey, satım akdinde paradır. Arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışı söz konusu değildir.

Öte yandan, aynı Kanun'un 232 nci maddesinde satım hükümlerinin, trampada da tatbik olunacağı şöyle ki, trampa edenlerden her birinin ifasını taahhüt

⁴¹ Atilla Yılmaz DÖLARSLAN, "Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV", *Vergi Dünyası*, Sayı:93, Mayıs 1989, s.10-11.

ettiği şeye göre alıcı hükmünde tutulacağı hükme bağlanmıştır. Trampada, bir mal başka bir mal ile değiştirilmektedir. Satım akdine ilişkin hükümler kıyas yoluyla trampada da uygulanmakta olup, trampada, taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır.

Oysa, bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olmasında durum tamamen başkadır. Üzerine inşaat (bina) yapılan arsanın mülkiyeti, başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitte yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaat başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat, bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra da o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile ilgilendirilmesi düşünülemez.

Bütün bu açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayı, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir. Varsayıma ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.

Bu durumda yükümlü adi ortaklık tarafından arsa karşılığı inşa edilen binadan arsa sahibine yapılan bağımsız bölümlerin teslimlerini katma değer vergisine tabi tutma olanağı bulunmamaktadır⁴².

⁴² Danıştay 11. Dairesi'nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K. 1998/768 Sayılı Kararı (Erişim: <http://www.turmob.org.tr/mevzuat/danistay/d4m9.html>. [16.04.2003])

2. Teslim Hallerine İlişkin Özel Durumlar

Bu durumlar KDVK'nın teslim başlığını taşıyan 3 üncü maddesinde sayılmamış olup teslim hükmünde vergiyi doğuran olay sayılan durumlardır. Bu özel durumlar alivire satışlar, mal tesliminin hizmet ifası çerçevesinde yapılması, taksitli satışlar ve kur farkları şeklinde özetlenmiştir

a. Alivire Satış

Bir tür vadeli satış olan alivire satışta, satışa konu olan mal ileri bir tarihte alıcıya teslim edilir. Satış akdi ile malın teslimi arasında belli bir süre vardır. Genellikle mahsulün daha toplanmadan yada olgunlaşmadan satılması şeklinde, tarım ürünleri piyasasında görülen alivire satış, yazılı bir sözleşme ile olur⁴³.

Zirai ürünlerin alivire satışında, vergiyi doğuran olay normal olarak teslime bağlıdır. Ürünün ağaç veya arazi üzerinde satışında ise, bakım ve yetiştirme mükellefiyetinin alıcıya intikal ettiği anda, teslim ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Genel olarak bütün teslimlerde ölçü olabilecek hasar ve ziyanın alıcıya intikal etme durumu, özellikle ağaç veya arazi üzerinde henüz idrak edilmemiş mahsullerin satışında da önem taşır. Hasar ve ziyan alıcıya geçtiği anda, başka gösterge olmasa bile teslim ve vergiyi doğuran olay gerçekleşir⁴⁴.

b. Hizmet İfası Çerçevesinde Mal Teslimi

Bu çerçevede yapılan mal teslimlerinde, mallar bakımından da, vergiyi doğuran olay, hizmetin tamamlanması ile gerçekleşir. Örneğin, araba tamircisinin, tamir sırasında arabaya kendi işletmesinden lastik takması halinde, lastik daha önce teslim edilmiş sayılsa bile, vergiyi doğuran olay gerek tamirci gerekse alıcı bakımından tamir hizmetinin tamamlanması ile gerçekleşmiş olur.

Buna benzer bir örnek de, buhar kazanının yerine monte edilmesi şartı ile satışında, teslimin montaj işleminin tamamlanması ile tamamlanacağı kabul edilir⁴⁵.

⁴³ Mahmut SEKDUR ve Muhsin ALTUN, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2001, s.32.

⁴⁴ ÖZBALCI, a.g.e., s.264.

⁴⁵ y.a.g.e., s.264.

c. Vadeli, Taksitli Satışlar

3065 Sayılı KDVK'nın 24 üncü maddesi gereğince vade farkı adı altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dahil olup, katma değer vergisinin de taksitler halinde beyanı ve ödenmesi söz konusu değildir. Katma değer vergisi açısından, bedelin peşin tahsil edilmesi yada satışın vadeli yapılmasının vergiyi doğuran olayı belirleyici bir etkisi bulunmadığından, vade farkını içeren taksitli satışlarda da malın teslimi yada hizmetin ifası anında katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmiş sayılır. Hesaplanan katma değer vergisi, teslim veya hizmetin gerçekleştiği döneme ait KDV beyannamesi ile beyan edilir⁴⁶.

d. Kur Farklarında Vergiyi Doğuran Olay

Yabancı para cinsinden düzenlenen işlemlerde, teslim ve hizmet ifası sonrasında ortaya çıkan kur farkları, genel olarak, vade farkı niteliğinde kabul edildiği için KDV'ye tabi tutulmaktadır. Ancak, vade farklarından farklı olarak, işlediği, hak kazanıldığı dönem itibarıyla değil, tahsil edildiği vergilendirme döneminde vergilendirilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın, 3.2.1988 tarih, 1227 sayılı muktezasında, yurt dışından sağlanan kredilerin yıl sonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının KDV'ye tabi olmayacağı görüşü açıklanmıştır. Buna göre, yurt içi işlemlerde de, fiili tahsilatı gerçekleşmeyen kur farkları vergilendirilmeyecektir. Başka bir ifade ile, vergiyi doğuran olayın tahsilat tarihinde gerçekleştiği kabul edilecektir⁴⁷.

3. Teslim Sayılan Haller

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinde teslim sayılan haller belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olay bakımından aşağıdaki hususlar belirtilebilir.

⁴⁶ SEKDUR ve ALTUN, a.g.e., s.692.

⁴⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s.306.

a. Vergiye Tabi Malların İşletmeden Çekilmesi veya İşletme Personeline Verilmesi

Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim hükmünde sayılmıştır.

Vergiye tabi malların vergiye tabi olmayan amaçlarla işletmeden çekilmesini katma değer vergisine tabi tutan bu hükmün amacı, malların özel tüketim amacıyla işletmeden vergisiz çekilmesinin önlenmesidir⁴⁸. Vergilendirme açısından, işletmede bulunan malların üçüncü kişilere satılması ile, personele bedelsiz verilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Personele bedelsiz mal verilmesi olayında bedelsiz verilen mallar işletme bünyesinde tüketilmekte diğer bir ifadeyle bu malların nihai tüketicisi, işletme olmaktadır⁴⁹.

İşletme sahibinin kişisel ihtiyacı veya kişisel tasarrufuna konu olacak şekilde (örneğin bağış ve yardım amacıyla) işletmeden mal çekmesi, hükme göre teslim sayılacaktır. Vergiyi doğuran olay, vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi, işletme dışına intikal etmesi sırasında vukuu bulmuş sayılır. Personele ücret, prim vb. namlarla verilmesi halinde de, malın personelin tasarrufuna geçtiği tarih esas alınır⁵⁰.

Burada dikkat edilmesi gereken şey; işletmeden çekiş işleminin teslim sayılan hal olarak değerlendirilmesi ve bu nedenle KDV’de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, bu çekişin, “vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla” yapılmış olmasıdır. Buradaki açıklamalardan hareketle, “vergiye tabi işlemler nedeniyle” yapılan çekişlerin veya böyle bir nedenle firma mal varlığında meydana gelen azalmaların teslim sayılan hal olmadığı yani KDV’de vergiyi doğurucu bir durumun söz konusu olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Örnek vermek gerekirse; beyaz eşya ticareti ile uğraşan bir şahsın, bu beyaz eşyalardan bir kısmını şahsi ihtiyaçlarından dolayı evinde kullanmaya başlaması

⁴⁸ Mehmet TİMUR, “Yılbaşı Eşantyonlarının Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebesi”, *Yaklaşım*, Sayı: 60, Aralık 1997, s.40.

⁴⁹ Nevzat ÖZKAN, “Firmaların Kuruluş Yıldönümlerinde Personeline Bedelsiz Verdiği Mallarda KDV”, *Yaklaşım*, Sayı:60, Aralık 1997, s.97.

⁵⁰ ÖZBALCI, a.g.e., s.282.

halinde teslim sayılan hal söz konusu olacaktır ve vergiyi doğuran olay teslimle gerçekleşecektir. Aynı şahıs satışlarının tutarını artırmak amacıyla; belli bir tutarın üstünde alışveriş yapan müşterilerine satış konusu yaptığı eşyalardan birini bedelsiz olarak teslim ederse bu durumda teslim sayılan hal söz konusu olmayacaktır. Zira bu çekiş vergiye tabi bir amaç dahilinde, satışların artışının sağlanması amacıyla yapılmış olacaktır. Bedelsiz yapılan bu teslim için vergiyi doğuran olaydan söz edilmeyecektir⁵¹. Bu anlayış Kanun metninden zaten çıkarılmakla beraber Maliye Bakanlığı'nca promosyon ürünlerine yönelik olarak çıkarılan 50 Seri Nolu KDVK Genel Tebliği'nde de açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğe göre, bir malın yanında bir bedel tahsil edilmeksizin başka bir malın verilmesi veya numune yada eşantimon mallar verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimler ile gazete, dergi vb. yayın faaliyetinde bulunan kuruluşların, bu yayınlarının tirajını artırmak amacıyla düzenledikleri promosyon kampanyalarının katma değer vergisi karşısındaki durumu şu şekilde açıklanmıştır:

“Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de katma değer vergisine konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini

⁵¹ Ali ÖZDİN, “Hizmet Sunumlarında Promosyon Uygulaması ve GSM Şebekesi Uygulaması Örneği”, *Vergi Dünyası*, Sayı:249, Mayıs 2002, s.136.

taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir”⁵².

Tebliğ açıklamasında da yer aldığı üzere, firmaların iktisadi faaliyeti genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla (yani vergiye tabi amaçlarla) bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bedelsiz teslim söz konusu olmamakta ve bu promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında vergiyi doğuran olay söz konusu olmamaktadır.

b. Vergiye Tabi Malların Üretilip, Teslimi Vergiden İstisna Edilmiş Mallar İçin Kullanılması

Bu kapsamda teslim sayılan hal, sadece, işletmede üretilen mallarla ilgilidir. Bunun için de vergiden istisna mallar için kullanılması gerekir. Vergiyi doğuran olay, işletme bünyesinde üretilen malın, vergiden müstesna mallara tahsis edildiği tarihtir. İşletme içi kayıtlara göre tespit edilmesi gerekir⁵³.

c. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda Zilyetliğin Devri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/c maddesinde, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, teslimin gerçekleşmiş, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmış sayılması için zilyetliğin devri yeterli görülmüştür.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışın hukuki kalıbı Medeni Kanun'un 688 inci maddesinde yer almaktadır. Medeni Kanun'un 688 inci maddesine göre, alıcıya teslim edilen menkul malların mülkiyetinin satıcının üzerinde kalması mümkün olmaktadır. Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesi denilen bu anlaşma ile

⁵²KDV 50 Seri Nolu Genel Tebliği, 25.12.1995 tarihli ve 22504 nolu Resmi Gazete, Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet> [13.04.2003]

⁵³ ÖZBALCI, a.g.e., s.282.

teslim zilyetliğin devri ile meydana gelmiş bulunmaktadır⁵⁴. Sözleşmenin hukuki geçerliliği, noter tarafından tasdik edilmesine ve ilgili sicile kayıt olmasına bağlanmış bulunmaktadır. Buna göre, sözleşmenin noterlikçe tasdik tarihinde hem zilyetliğin devrinin hem de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir⁵⁵.

4. Hizmet İfası ve Vergiyi Doğuran Haller

Hizmet işlerinde, vergiyi doğuran olay, hizmet ifasının tamamlandığı tarihte gerçekleşir. Hizmet ifasının ne zaman tamamlandığı, mal tesliminde olduğu kadar somut tespit konusu olmayabilir. Bu hallerde, söz konusu hizmet için bir ödemenin yapıldığı tarih esas alınabilir. Bedelin söz konusu olması, hizmet ifasının tamamlanmış olduğunu ifade eder. Normal olarak ilgili fatura ve benzeri belge de bu sırada düzenlenmiş olur. Vergiyi doğuran olayın da bu aşamada gerçekleştiğinin kabulü gerekir.

Hizmet ifasının tamamlanmış, hizmet için bir bedel ödemesinin yapılmış olmasına rağmen, ilgili belgenin düzenlenmemiş olması, duruma göre farklı değerlendirmelere yol açabilir. Tipik örneği, yıl boyunca verilen ve karşılığı aylık belli bir bedele bağlanmış olan müşavirlik, muhasebecilik gibi hizmetler teşkil eder⁵⁶.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde, hizmetin genel bir tanımı yapılmıştır. Ayrıca hizmetin gerçekleşme şekilleri geniş bir biçimde sayılmıştır. Bu çerçevede hizmet işleri genel bir tarz da katma değer vergisinin kapsamına alınmış olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu hizmeti şu şekilde tanımlamaktadır.

“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

⁵⁴ Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4.b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.384.

⁵⁵ ÖZBALCI, a.g.e., s.282.

⁵⁶ y.a.g.e., s.283.

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

Hizmetin Kanun’da bu şekilde tanımlanması, katma değer vergisi açısından hizmete çok geniş bir boyut kazandırmaktadır. Tanıma göre, mal satışı dışında kalan bütün ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri hizmet sayılmaktadır. Ayrıca tanıma göre Türkiye dışında yaptırılan ve mal ithalatı dışında kalan bütün işler hizmettir.

Ayrıca Kanun’da hizmet için verilen örneklerin bitiminde “.....gibi şekillerde gerçekleşir” diyerek hizmet olarak kabul edilebilecek örneklerin arttırabileceği ve hizmet olarak verilecek örneklerin sınırının teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı ile çizilebileceği ifade edilmek istenmiştir. Bu nedenle Kanun’da hizmet olarak sayılanları yapmadık demekle hiçbir zaman şirketler KDV’den kaçınamazlar. Çünkü Kanun’da “gibi” edatı kullanılmak suretiyle örneklerin çoğaltılabileceği belirtilmiştir. Mesela; otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi, her türlü komisyon ve tavassut işleri, serbest meslek faaliyeti tanımına giren işlemler, taşımacılık faaliyeti, gayrimaddi hakların kiralanması veya satışı, ciro primleri, finansman temini şeklinde hizmetler, haberleşme hizmetleri ve benzeri işlemlerin Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılmasında Kanun’da açık bir istisna hükmü yoksa katma değer vergisi hesaplanmasına konu edilebilecektir.

Hizmet ifasının KDV’ye tabi tutulabilmesi için ;

Kanun’un 4/1 inci maddesinde yapılan hizmet tanımına uygun bir işlemin varolması,

Hizmetin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış yada KDV Kanunu’nun 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında ismen belirtilmiş olması,

Hizmetin Türkiye’de yapılmış, değerlendirilmiş olması veya hizmetten Türkiye’de yararlanılmış olması, şartları aranmaktadır. Değerlendirme Gelir Vergisi Kanunu’nun 7 nci maddesine göre yapılacaktır.

GVK'nın 7 nci maddesinde belirtilen değerlendirmeden maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır⁵⁷.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Bununla birlikte, hizmet Türkiye'de yapılmışsa değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetin faydasından hangi ülkede yararlanılırsa yararlanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılıp vergiye tabi olacaktır⁵⁸.

Hizmetlerde KDV'yi doğuran olay hizmetin ifasıdır. Genellikle hizmetlerde maddi olarak gerçekleşme durumu olmaması ve hizmet ifası olaylarının çoğu zaman kayda tabi tutulamaması ve izlenmemesi nedeniyle, hizmet ifalarında KDV'nin ne zaman doğduğunun tespiti, mal KDV'sine nazaran çok daha zordur. Bu itibarla uygulamada hizmet KDV'sinin doğuşu, genellikle fatura vb. belgenin düzenlenmesine bağlı kalmaktadır..

Hizmetin tamamlanması olayını belgeleyecek olan ve tüm hizmet türlerini kapsayan bir belge bulunmadığı gibi, böyle bir belgenin düzenlenebilmesi de mümkün değildir.

Kanun hükümleriyle veya idari uygulamalarla hizmet şeklindeki işlemlerin varlığını ve bu işlemlerin ne zaman yapıldığını kavrayabilmek için, hizmet türlerine göre muhtelif tedbirlere başvurulmaktadır. Örnek vermek gerekirse;

- Kiracılara bilgi formu doldurulması (217 nolu VUK GT)
- Adisyon uygulaması (185 nolu VUK GT)
- Proje onaylarının bildirilmesi (194 ve 236 nolu VUK GT)
- Avukatlarla ilgili bilgi formu istenmesi (197 nolu VUK GT)
- Doktor reçetelerinin VUK kapsamına alınması (191 nolu VUK GT)

⁵⁷ Muzaffer KÜÇÜK, "Hizmetin Katma Değer Vergisine Konu Edilmesi ve Ülkelerarası Tur Organizasyonu", *Vergi Dünyası*, Sayı: 184, Aralık 1996, s.73.

⁵⁸ Murat UĞURLU, "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I", *Yaklaşım*, Sayı: 89, Mayıs 2000, s.123.

- Taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi (VUK Md.240) şeklindeki düzenlemeler söylenebilir⁵⁹.

Avans şeklinde olsa dahi, para alınmasına, sözleşme imzalanmasına, yahut tahakkuk işlemi yapılmasına bağlı olarak KDV'nin doğduğunun varsayıldığı, hizmet türlerine de rastlanmaktadır.

Aşağıda çeşitli hizmet ifaları durumunda katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay ayrıntılarıyla ele alınmaya çalışılmıştır.

a. Kiralama İşlemlerinde KDV Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilk halinde getirilmiş bulunan ve kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olayın, kiraya verilen malın kiracının kullanımına terk edilmesi ile meydana geldiği şeklindeki hükmün yer aldığı 10 uncu maddenin (h) bendi 3316 sayılı Kanunla kaldırılmış ve kaldırılmaya ilişkin olarak Meclis'e şu gerekçe sunulmuştur:

“Katma değer vergisi, belge üzerine oturtulmuş bir vergidir. Esas itibariyle bir işlem vergisidir. Bu vergi uygulamasının gelir ve kurumlar vergisi ile paralel bir şekilde yürütülmesi olumlu sonuçlar vermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nda, gayrimenkul sermaye iratlarında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına dayandırıldığı için, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın “kullanıma terk edilmesi” ile meydana gelmesi, ortaya sorunlar çıkarmaktadır.

Bir hizmet ifası olan gayrimenkul kiralama işlemlerinin, genel hükümlere göre vergiye tabi tutulması yerinde olacaktır.

Bu nedenlerle, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (h) bendi yürürlükten kaldırılmaktadır”.

Gerekçede yer alan bu açıklamanın birinci paragrafı, kiralanan gayrimenkullerde katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayla, gelir vergisi açısından gelirin elde edilmesi zamanlarının birbiriyle bağlantılı olması ve katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın da bu esas çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği, ikinci paragrafı ise, gayrimenkul kiralama işlemlerinin

⁵⁹ MAÇ, a.g.e., s.10.14

kısım kısım ifa edilen hizmetlerdeki genel esaslara bağlanması gerektiği anlamına gelmektedir. Bu durumda kiralayanın kira gelirini tahsil edip etmediğine bakılmaksızın vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Ancak kiralayanın kira işleminin devam etmesine rağmen, kirasını tahsil edememesi hali özellikle ticari işletmeye dahil kıymetlerin kiralınmasında özellik arz etmektedir.

Katma değer vergisi, mahiyet itibariyle muamele vergisi olması nedeniyle mal ve hizmet sunumu üzerinden alınan bir vergidir. Vergileme için bir işlemin yapılmış olması şarttır. İşlemi belirleyen en önemli unsur da işlemin karşılığını oluşturan bedeldir. Bedelin belirlenmiş olması işlemin gerçekleşmiş sayılması için yeterlidir. Bedelin geç tahsil edilmiş olması vergilemeyi önlemez. Bu genel prensip olmakla birlikte kiralama gibi, devamlılığı olan hizmetlerde ise durum daha farklı olabilmektedir. Zira, mal teslimi gibi bir defada yapılıncı tamamlanan ve satın alanın aldığı malın bedelini ödemediğinde yeni mal satmamak gibi bir şansı olan satıcının durumu ile gayrimenkulünü kiraya verip kira bedelini tahsil edemeyen kiralayanın durumu farklıdır. Zira kiralayan, iradesi dışında kiralama işlemini, bedelini tahsil edemese dahi en azından mahkeme aşaması sonuna kadar sürdürmek durumundadır. Kiracının temerrüde düşmesi ile işlem taraf iradelerine bağlı olmaktan çıkmıştır. Kiraya veren bakımından, kira konusu kıymetin karşı tarafın kullanımında kalmaya devam etmesi, kendi iradesinden değil fiili ve hukuki durumdan doğmaktadır. Muameleyi belirleyen unsurlardan biri olan irade unsuru, kiraya veren bakımından ortadan kalkmıştır. İcra veya mahkeme takibatının başlaması ile işlem, bilinen anlamdaki işlem niteliğini kaybetmiş ve eksik borç haline gelmiştir.

Katma değer vergisi açısından, bedelin tahsil edilip edilmemesinin önemi bulunmamakla beraber, vergileme, bedelin tahsil edileceği varsayımına dayalı olarak yapılır. Teorik planda, nihai tüketime yönelik olan katma değer vergisinde, nihai tüketimden önceki safhalarda ödenen vergi hesaplaşması nihai tüketim aşamasında yapılmak üzere, mal ve hizmet bazında Hazineye açılmış krediyi ifade eder. Mal veya hizmetin satış bedeline ilave olarak alınmayacak olması halinde, işletme sahibinin özel plandaki tatmini ile bağış ve yardım gibi kendi nihai tüketimine konu olduğu kabul edilmek durumunda olan mal ve hizmetler hariç, vergileme mantık ve dayanağını kaybeder. Kiralama işlemlerinde ise, mahkemeye intikal tarihine kadar

birikmiş kira alacakları ile ilgili katma değer vergisinin ödenmesi normal sayılabilir. Zaten bu aşamaya kadar, kiralama şeklindeki hizmet işlemlerinde bir eksiklik yoktur.

Mahkemeye intikal aşamasından sonraki aşamayı ise, hizmet ifasının devamı olarak kabul etmemek gerekir. Bu hallerde vergiyi doğuran olayın, kira döneminin dolması ile değil fakat yargı kararına göre belirlenmesi ve katma değer vergisinin yargı kararı ile tahsilatının gerçekleşmesi üzerine alınması gerekir⁶⁰.

Bunların dışında, peşin kira nedeniyle fatura düzenlenmesi halinde ise, KDVK 10/b maddesi gereğince fatura bedeli üzerinden vergi hesaplanıp beyan edilmesi gerekir.

b. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Doğuran Olay

Finansal kiralama, belli bir süre için kiralayan ve kiracı arasında imzalanan ve üreticiden, kiracı tarafından seçilip kiralayan tarafından satın alınan bir malın, mülkiyetini kiralayanda, kullanımını ise kiracıda bırakan bir sözleşme olup, malın kullanımının belirli bir kira ödemesi karşılığında kiracıya bırakılmasıdır⁶¹. Yani leasing veya finansal kiralama, bir malın yatırımcı tarafından satın alınması yerine, bir leasing şirketi tarafından alınıp yatırımcıya kiralanmasıdır. Türkiye’de uygulandığı haliyle leasing şirketi ve müşteri arasında yapılan sözleşme ile vadesinde mülkiyet tamamıyla müşteriye geçmektedir.

Mevzuatımızda finansal kiralama ile ilgili olarak ilk düzenleme 10.06.1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile yapılmıştır. Adı geçen kanunun 4 üncü maddesinde ise finansal kiralama sözleşmesinin tanımı şu şekilde yapılmıştır: “Finansal kiralama, kiralayanın, kiracının talebi üzerine, üçüncü kişiden satın aldığı veya başka bir şekilde temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek şartıyla, bedeli karşılığında kiracıya bırakılmasını öngören bir sözleşmedir”⁶².

⁶⁰ Ömer DUMAN, “Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması”, *Maliye Postası*, Sayı:509, 15 Kasım 2001, s.48.-51.

⁶¹ Sadık BAKLACIOĞLU, “Türk Vergi Sisteminde Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergilendirilmesi Konusundaki Düşünceler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 180, Temmuz 1996, s.23.

⁶² İsmail ASLAN ve Altar Ömer ARPACI, “Finansal Kiralama ve KDV Uygulamasında Bir Sorun”, *Vergi Sorunları*, Sayı:116, Mayıs 1998, s.43.

Finansal Kiralama Kanunu, finansal kiralama işlemlerini hukuki bir yapıya kavuşturmakla birlikte, beraberinde birtakım sorunları da getirmiştir. Leasing işlemlerinde vergiyi doğuran olayın tespiti için öncelikle, finansal kiralama işlemlerinin yapısını irdelemek gerekir.

Finansal kiralama işlemleri, ilk bakışta kiralama işlemi gibi görünse de, gerçek bir kiralama değildir. Kiracı, ihtiyaç duyduğu ancak finansman yetersizliği veya doğrudan satın almayı verimli bulmadığı makine ve teçhizatı bir kira karşılığında ve belli bir süre içerisinde kiralamaktadır. Bu süre içerisinde finansal kiralamaya konu olan makine ve teçhizatın mülkiyet hakkı leasing şirketinde kalmaktadır. Kiralama süresi dolduğunda ise söz konusu makine ve teçhizatın mülkiyeti sembolik bir bedelle kiralayan tarafından kiracıya devredilmektedir. Burada mülkiyetin leasing şirketinde kalması, alacağın garanti altına alınmasına yöneliktir. Dolayısıyla leasing işlemi aslında bedelin taksitle alındığı bir satış işlemidir ve mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış işlemi ile benzerlik taşımaktadır ve leasing işlemleri katma değer vergisi açısından da mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satış işlemleriyle aynı hükümleri içermektedir. Bilindiği gibi 3065 sayılı KDVK'nın 3 üncü maddesinin c fıkrasında, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, teslim olarak sayılmıştır. Yine aynı kanunun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasında ise mal teslimi durumunda, vergiyi doğuran olayın malın tesliminde meydana geldiği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bir bakıma mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış işlemi olan finansal kiralamada KDV, kiralama konusu olan makine ve teçhizatın zilyetliğinin kiracıya devrinde doğmaktadır⁶³.

c. Eğitim Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Eğitim verilmesi şeklindeki hizmet ifaları da, hem hizmetin kısım kısım ifa edilmekte olması hem de tahsilat ve hizmet ifası dönemlerinin farklılığı nedeniyle özellik taşır.

Sürücü belgesi verilmesi, kursiyerin belli bir sınav için hazırlık amacıyla eğitilmesi, seminer tertiplenmesi gibi kısa sayılabilecek süreler içinde başlayıp biten

⁶³ Ufuk KURT, "Leasing İşlemlerinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay", *Vergi Sorunları*, Sayı:73, Mart 1998, s.74.-75.

eğitim hizmetlerinde, hizmetin bitmesi KDV doğuran olaydır. Hizmetin ne zaman bittiği ise eğitimin niteliğine göre bazı farklılıklar gösterebilir. Aynı şekilde KDV doğuşu için bazı şartların oluşması beklenebilir. Mesela bir sınava hazırlık amacıyla eğitim hizmeti veren firma, ücretin bir kısmının sınavın kazanılması şartına bağlı olarak hakkedilmiş sayılacağı şeklinde düzenleme yapmışsa, şarta bağlı bu kısmın KDV'si, sınav kazananlar açısından sınav sonuçlarının açıklandığı tarihte doğmuş olacaktır⁶⁴.

İlk, orta ve yüksek öğretim hizmetlerinde eğitim yılı göz önünde bulundurularak özel hesap dönemi uygulaması gerçekleştirilmekte ve eğitim ücretleri de bu dönem göz önünde bulundurularak belirlenmektedir. Bu durumda gelir veya kurumlar vergisi açısından hasılatın ait olduğu yıl konusunda bir tereddüt yaşanmamaktadır. Ancak KDV açısından hasılatın ne zaman elde edilmiş sayılacağı tereddüt konusudur. KDVK 10 uncu maddesinde yer alan hüküm gereği KDV hizmetin ifası ile gerçekleşmiş sayılacağından her bir yıla ait KDV'nin eğitim yılının tamamlanmasına bağlı olarak doğduğunun kabulü gerekir. Ancak uygulamada eğitim başlamadan önce veya eğitimin devamı sırasında ücrete mahsuben para tahsil edilebilmekte veya ödemeler taksitler halinde yapılabilmektedir. Tahsil edilen bu tutarlar nedeniyle KDV'de vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılmaz. Ancak eğitim işletmesi kendiliğinden veya talep üzerine tahsilat makbuzu yerine fatura vb belge düzenlemesi durumunda hizmet meydana gelmemiş olmasına rağmen KDVK 10 uncu maddesinin b bendi uyarınca KDV doğmuş olacaktır. Bu gibi durumlarda KDV beyanları düzenlenen satış faturaları esas alınarak oluşturulacaktır⁶⁵.

d. Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Hizmetin başlamasından önce veya hizmetin devamı sırasında serbest meslek kazancı niteliğinde tahsilat yapılmışsa KDV, tahsilatın yapılmasına bağlı olarak doğmaktadır. Çünkü VUK' un 235 inci maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek

⁶⁴ MAÇ, a.g.e., s.10.19.

⁶⁵Fatih ACAR, "Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arzeden Hususların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Sayı:140, Mayıs 2000, s.58.

makbuzu tanzim etmek zorundadır. Fatura benzeri belge olan bu makbuz tanzim edilince de 10 uncu maddenin (b) bendi uyarınca KDV doğmaktadır.

Tahsilatın kısmen ve tamamen, hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte gerçekleşmesi halinde hizmetin tamamlandığı tarih itibariyle, henüz tahsil edilmemiş olan söz konusu kısım için KDV doğmaktadır⁶⁶.

e. Taahhüt Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Kamu kurum ve kuruluşlarına karşı taahhütte bulunmak suretiyle bina, yol, köprü, baraj ve benzeri tesislerin inşası ve bunların onarımı gibi işlerin yapılmasının, 3065 Sayılı Kanun'un 2 nci maddesinde belirtilen mal teslimi ve 3 üncü maddesinde belirtilen teslim sayılan hallerden hiçbirine girmemesi nedeniyle 4 üncü maddede yer alan "hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir" biçimindeki genel tanımlama gereğince hizmet ifası sayılacağı açıktır.

Genelde, teslim ve hizmet ifası geçici kabulle tamamlanır. Geçici kabule tabi olmayan işlerde, yapılan işin sahibinin tasarrufuna bırakılması teslim ve hizmet ifasının tamamlanması hükmündedir.

Özellikle birden fazla yıla taşan inşaat taahhüt işlerinde, geçici kabulden önce, belli devrelerde malzeme teslimini de içerecek şekilde işin tespiti yapılır. Hakediş raporu düzenlenir. Karşılığında müteahhide istihkak ödenir. Buna bağlı olarak da, işin, elde edilen istihkak konusu kısmı itibariyle tamamlanmış olduğu kabul edilir. İstihkak bedeli üzerinden katma değer vergisi ödenir.

Hakediş belgesinin düzenlendikten sonra yetkili veya ilgili makamlarca onaylanması, vergiyi doğuran olayı teşkil eder. Hakediş belgesi, işi yapan açısından işin teslimini, ihale makamı açısından ise, işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belgedir. İş teslim alan taraf açısından, ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarih, işin teslim tarihi ve de KDV'nin doğduğu tarihtir⁶⁷.

⁶⁶ y.a.g.e., s.10.19.

⁶⁷ Tacettin USTA, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV", Maliye Postası, Sayı:476, 1 Temmuz 2000, s.64.

İnşaat ve taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylanması ile meydana gelir. Verginin hesaplanması için kesin kabulün yapılması şart değildir.

KDV yönünden vergiyi doğuran olay, yapılan işin kısım kısım teslim edilmesi durumunda her bir kısma ait hakediş belgesinin ihale makamınca onaylanması ile, işin bütün olarak bir defada teslim edilmesi durumunda ise işin tamamına ait hakediş belgesinin ihale makamınca onaylanması ile meydana gelmektedir.

İşletme bünyesinde inşaat malzemelerinin ihtiyaca göre bir şantiyeden diğerine gönderilmesi, ortada bir mal satışının bulunmadığını dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğini gösterir. Yani şantiyeler arasındaki malzeme naklinde KDV uygulanmayacaktır. Şantiyeler arasındaki malzeme nakilleri dolayısıyla düzenlenen belgelerde KDV gösterilmez, yalnızca malın cinsi, miktarı ve bedeli gösterilir.

Bilindiği üzere inşaat ve taahhüt işi yapanlara ileride ödenecek istihkaktan mahsup edilmek üzere avans ödemesi yapılması da söz konusu olabilmektedir. KDVK'nın 10 uncu maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmiştir. Avans gösterilen teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından bu ödemelerde vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Bu nedenle avans verilirken KDV hesaplanmayacaktır. Bununla birlikte, avans ödemesi nedeniyle fatura düzenlenmesi söz konusu olursa KDVK'nın 10/b maddesi gereğince faturada yazılı tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, faturada yazılı avans bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca verilen avanslar hakediş belgelerinde yazılı KDV matrahından düşülmeyecektir⁶⁸.

f. Finansman Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Kişiler ve / veya kurumlar arasındaki kredi verme / alma işlemlerinin bir hizmet olduğu ve bunun genellikle " finansman hizmeti " şeklinde anıldığı

⁶⁸ Tunay BAKIR, "İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi", Maliye Postası, Sayı:501, 15 Temmuz 2001, s.63.-64.

bilinmektedir. Diğer taraftan finansman hizmetinin, ekonomide yaratılan katma değerin bir parçası olduğu konusu tartışma götürmez bir gerçektir. Finansman hizmetinin karşılığını teşkil eden bedelin işletme iktisadında "finansman gideri", "kaynak maliyeti", ekonomide "sermaye faktörünün üretimden aldığı pay", vergi hukukunda "menkul sermaye iradı" vs. gibi adlarla anılıyor olması bu gerçeği net bir şekilde görmemizi engellememelidir⁶⁹.

Finansman temini şeklindeki hizmetlerde KDV doğuran olayın ne olduğu konusunda, Kanun ve Tebliğlerde özel bir düzenleme bulunmadığı gibi bu konuda bir idari görüşe yahut yargı kararına da rastlanmamıştır.

KDVK'nın 1/1 inci maddesinde Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Ancak şirketçe alınan kredilerin başka bir şirkete kullanılması bir finansman hizmeti olup, sunulan bu hizmet de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olmadığından, kullanılan Türk Lirası ve dövizli kredilere ilişkin şirkete aktarılan kur farkı, faiz ve komisyonların katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir. Yani söz konusu işlemlerin dekont ile belgelendirilmesi mümkün olmayıp fatura düzenlenmesi gerekmektedir⁷⁰. Şirketçe alınan kredilerin başka bir şirkete kullanılması durumunda, parayı kullandırmanın fatura kesmesine bağlı olarak, KDV bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Finansman hizmetlerinde KDV doğuşunu düzenleyen özel bir hüküm bulunmaması yanında, genel planda KDV doğuşu hizmetin tamamlanmasına bağlanmıştır. Finansman hizmetlerinde hizmetin tamamlandığı tarihin, hatta bazen böyle bir hizmetin gerçekleştiğinin tespit edilememesi durumunda, finansman hizmetlerine ilişkin KDV mükelleflerin serbest iradelerine ve birbirleri ile olan ilişkilerine bağlı olarak doğmaktadır⁷¹.

⁶⁹Cemalettin TURAN ve Şükrü DİLAVER, "Yurtdışından Temin Edilen Kredilerin KDV Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, Sayı:165, Mayıs 1995, s.25.

⁷⁰ Hayrettin TURAN, "Sermaye Şirketlerinin Aldıkları Kredileri Başka Şirketlere Kullandırmasının KDV Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, Sayı: 211, Mart 1999, s.97.

⁷¹ y.a.g.e., s. 10.23.

g. Otelcilik Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Otelcilik hizmetlerinde hizmet, müşterinin otele yerleşmesiyle başlar, otelde kalınan süre boyunca devam eder ve müşterinin oteli terk etmesiyle sona erer. Bu süre boyunca verilen tüm hizmetler (yatak,yemek, içki, eğlence, ütüleme, gazete ve diğer hizmetler) bir bütün teşkil eder. KDV'yi doğuran olay hizmetin tamamlanması olduğuna göre otelcilik hizmetinin KDV'si de, müşterinin oteli terk ettiği gün itibariyle doğar.

Mesela müşteri otele 28 Ekim'de yerleşmiş ve sürekli olarak 9 gün kaldıktan sonra 6 Kasım günü oteli terk etmişse 9 gün süren bu hizmet bir bütündür ve hizmet bedelinin tamamına ilişkin KDV, 6 Kasım itibariyle doğar. Nitekim uygulamada çoğu oteller müşterinin terk tarihine göre fatura düzenlemekte ve KDV hesaplarını bu esasa göre yapmaktadırlar.

Ayrıca, oteli işletenin, müşteri kalmaya devam ediyor olsa dahi herhangi bir güne kadarki hesabının çıkarılıp faturaya bağlanmasına engel bulunmadığı gibi KDVK'nın 10/b maddesinde buna açıkça izin verilmektedir. Aynı şekilde, otel işletmesinin, otelde kalanların faydalandıkları muhtelif hizmetlerde, hizmeti belgeleyen evraka müşterinin imzasını almak suretiyle birikime tabi tutup, kısa süre için otele uğrayanlara veya derhal ödeme yapmak isteyen otel müşterilerine fatura yahut perakende satış fişi vermeleri de doğaldır⁷². Bu durumda da vergiyi doğuran olay, faturanın düzenlenmesi anında doğar.

h. Özel Hastane İşletmeciliğinde KDV Doğuran Olay

Özel hastane işletmeciliğinde KDV doğuran olay, sağlık hizmetinin bir serbest meslek erbabı tarafından verilmesi ile bir ticaret erbabı tarafından verilmesi durumlarına göre farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Sağlık hizmeti bir serbest meslek erbabı tarafından veriliyorsa serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olay konusunda yapılan açıklamalar söz konusu olacaktır. Bununla birlikte, sağlık hizmeti bir ticaret erbabı tarafından veriliyorsa, otelcilik hizmetlerinde yapılan açıklamalar bu konu içinde geçerli olacaktır.

⁷² y.a.g.e., s. 10.24.

i. Nakliye İşlerinde KDV Doğuran Olay

Nakliyecilikte vergiyi doğuran olayın kural olarak nakliye işinin tamamlanmasına bağlanması gerekir. Kısım kısım yapılan nakliyelerde de “ara hesaplaşma” yapılmadığında, bedel ödemesinin mümkün olması için işin bitmiş olması gerekir. Taşıma karşılığı olarak kısım kısım hesaplaşma ve tahsilat yapılan hallerde, fatura ve benzeri belge düzenlenmekte ise vergiyi doğuran olay belge düzenlenmesine bağlı olarak doğmuş olur. Fatura vb. belge düzenlenmeyen hallerde de tahsilatın esas alınması uygun çözümü teşkil eder.

Bir müesseseye ait personelin işyerine götürülüp getirilmesi şeklindeki sürekli nakliye hizmetlerinde, tahsilat dönemlerinin aylık vergilendirme dönemini aşması, normal olarak söz konusu olamaz. Başka bir ifadeyle, sürekliliği olan hizmet ilişkisinde, en geç aylık dönem itibarıyla hesaplaşma ve tahsilatın yapılması asıdır. Bunu aşacak süre, ancak haklı ve makul nedenlere bağlı olduğunda kabul görebilir.

Tarifeli yolcu taşımacılığında, katma değer vergisi bilet bedeline dahildir. Biletin satılması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur⁷³.

j. Ciro Primlerinde KDV Doğuran Olay

Ciro primleri, büyük firmaların müşterilerine, belli bir ciroya ulaşmaları halinde, gerçekleşen cironun belli bir yüzdesi olarak ödenmektedir. Bu prim, yazılı yada sözlü bir anlaşmaya veya bu primi ödeyecek olanın tek yanlı olarak belirlediği koşullara uygun şekilde başarılmış bir iş veya hizmet karşılığı olarak ortaya çıkmaktadır⁷⁴. Fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında ödenen iskontoların KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin L /2 kısmında ciro vb. primlerle ilgili şu açıklamalar yapılmıştır:

“ Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır.

⁷³ ÖZBALCI, a.g.e., s.299.

⁷⁴ Mehmet ALTINDAĞ, “Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV”, *Yaklaşım*, Sayı: 119, Kasım 2002, s.51.

Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanun'un 1/1 inci maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır"⁷⁵.

Bu durumda ciro primleri için KDV karşısında vergiyi doğuran olay müşteri firmanın belli bir iskonto almaya hak kazandığı anda yani ana firmaya karşı yapmayı üstlendiği hizmetin tamamlanmasıyla doğmuş olacaktır.

k. İthalat Komisyonlarında KDV Doğuran Olay

İthal mallarına Türkiye'de müşteri bulma hizmeti önceleri ihracat istisnası kapsamında değerlendiriliyordu. Daha sonraları bu hizmetlerin KDV'den istisna edilemeyeceği görüşü benimsendi.

İthalat komisyonlarında komisyona hak kazanılması, genellikle Türkiye'ye mal gönderen firmanın bu malın bedelini tamamıyla tahsil etmesi şartına bağlanmıştır. Komisyoncunun ödeme olayının ne zaman gerçekleştiğini izlemesi istenemez. Üstelik mal bedeli tamamen ödenmiş olsa bile, komisyonu ödeyecek olacak firmanın bu komisyonu tahakkuk ettirmesi ve havale etmesi vakit alabilmekte, para gelmediği sürece komisyoncu, komisyona hak kazandığını tespit edememektedir⁷⁶.

İthalat mümessillik komisyonları, hizmet ifası esasında katma değer vergisine tabi tutulur. Bu işlemlerde, vergiyi doğuran olayın bütünüyle tahsilata bağlanması gereği vardır. Zira, tahsilattan önce, istihkak sahibinin izleme yapması, hangi işlem dolayısı ile ne kadar komisyona hak kazandığını bilmesi fiilen mümkün değildir.

⁷⁵ 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1987 Tarihli ve 19681 No.lu Resmi Gazete, Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> [25.04.2003]

⁷⁶ MAÇ, a.g.e., s.10.25.

Komisyondun aldığı ithalatın bir kısmı, tamamen kendi bilgisi dışında gerçekleşebilmektedir. Kısaca, vergiyi doğuran olayın fiili tahsilata bağlanması dışında uygulama yapılamaz⁷⁷.

I. Devre Tatil Sisteminde KDV Doğuran Olay

Devre tatil, işletmeci veya girişimci ile müşteri arasında sözleşme serbestisi sınırları içerisinde yapılan sözleşme ile “bir taşınmazın fiilen bağımsız olarak kullanılabilircek bölümlerinin belli bir süre ile her sene belli bir takvim yılı kesitinde istifade hakkı” olarak tanımlanmaktadır. Devre tatil sisteminde hak sahibi, işletmeci ile aralarında yapılan anlaşma çerçevesinde yılın belli dönemlerinde sözleşmede belirtilen tesislerden yararlanma imkanına sahip olmaktadır. Bu yurt içinde olabileceği gibi yurtdışında da tatil imkanı sağlamaktadır. Devre tatil, hak sahibine bir şahsi talep niteliğinde olan tatil tesislerinden yararlanma imkanı veren ve muhataba yöneltilen bir nispi hakkı ifade etmektedir. Devre tatil işletme sahibinin sözleşmede belirlenen yerdeki devre tatil ünitesini tüketicinin kullanımına hazır bulundurma zorunluluğu bulunmaktadır.

Devre tatilin KDV karşısındaki durumunu değerlendirebilmek için esasen devre tatilin hukuki mahiyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Devre tatil sözleşmesinin bir hak satışı mı yoksa bir kira akdi mi olduğu konuları KDV karşısında farklı değerlendirilmektedir.

Belli bir devre tatil ünitesinin tüketicie sunulmak suretiyle sürekli buradan faydalanılması durumunda yapılan sözleşmenin bir kiralama olduğu ağırlık kazanmaktadır.

Eğer devre tatil işletmecisinin birden fazla devre tatil ünitesi var ve sonradan belirlenecek bir yerden faydalanılacak ise, burada devre tatil zincirine dahil edilme karşılığında ödenen bir bedel vardır ve bu da bir satış işlemidir.

Diğer bir ifade ile belli bir devre tatil ünitesi söz konusu olmaksızın (devre tatil ünitesinin her yıl değişmesi durumu gibi) devre tatil organizasyonuna dahil olma sebebi ile yapılmış bir sözleşme satış işlemi olmaktadır. Devre tatil sözleşmeleri 99,

⁷⁷ ÖZBALCI, a.g.e., s.299.

100 yıl gibi çok uzun sürelerle yapılmaktadır. Kişi ömrünün bu süreye göre daha kısa olması, mirasçılara devri esnasında yeni sözleşmenin yapılması gerektiği gibi gerekçeler de bu işlemin bir hak satışı olduğu görüşüne dayanak olarak ileri sürülmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi; devre tatil işletme sahibi sözleşmede belirlenen zamanda ve belirlenen yerdeki devre tatil ünitesini, müşterinin kullanımına hazır tutmak zorundadır. Aksi taktirde farklı bir devre tatil ünitesini kullanıma sunmak durumundadır. Bu durumda devre tatil kiralama olarak kabul edilemez. Ancak devre tatil ünitesi kullanılamaz hale geldiğinde, müşteriye yeni bir devre tatil ünitesinden yararlanma imkanı verilmiyorsa bu kiralama işlemi olur.

Devre tatilin bir hak satışı olarak değerlendirilmesi halinde; bu hakkı satan tam mükellef kurumlar ve gerçek kişilerin, elde ettikleri hasılat Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 1 inci bendi uyarınca KDV'nin konusuna girmektedir. Devre tatil sözleşmesi yapılıp, gayrimenkul teslim edilince veya fatura düzenlendiği zaman KDVK 10 uncu maddesine göre; vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla devre tatil bedelinin tamamı üzerinden hesaplanan KDV'nin ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Devre tatilin kiralama olarak kabul edilmesi durumunda; KDV uygulaması hak satışı olarak kabul edilmesine nazaran daha karmaşık bir yapıya bürünmektedir. Bu durumda ticari işletmeye dahil bir iktisadi kıymetin kiralanması işlemi söz konusu olup, KDVK 1 inci maddesinin 1 numaralı bendine göre KDV'ye tabidir. Devre tatil sözleşmelerinde kiralayan taraf bir ticari işletme olduğundan bu kiralama işlemi KDV'nin konusuna girmektedir. Danıştay 11. Dairesi bir kararında bu durumda devre tatilin bir hizmet ifası olduğunu kabul etmiştir⁷⁸. Danıştay bu kararıyla uzun süreli kiralamalarda peşin tahsil edilen bedel ile katma değer vergisinin de tahsil edildiğini, devletin alacağı olan bu tutarın yükümlünün üzerinde 49 yıl yada 99 yıl süre ile tutulamayacağını, bunların tahsil edildikleri dönemde vergi dairesine yatırılması zorunluluğu bulunduğunu vurgulayarak konuya açıklık

⁷⁸ Yılmaz ÇAKAN, “Devre Tatil Sisteminde Katma Değer Vergisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:230, Ekim 2000, s. 65.

getirmektedir⁷⁹. Belirtilen Danıştay Kararında Devre Tatil işleminde KDV'nin devre tatil bedelinin tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Yani bedelin tahsil edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Karara gerekçe olarak KDVK'nın 10/a ve 20 nci maddeleri gösterilmiştir.

Diğer yandan KDVK'nın 3316 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 10 uncu maddesinin (h) bendinde; kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olayın iktisadi kıymetin kiracıya terk edilmesi ile doğacağı hükme bağlanmıştı. Söz konusu hüküm 1.12.1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte 24.02.1987 tarihinde yayımlanan 25 seri numaralı KDVK genel tebliğinde kaldırılan hükümden bahsedildikten sonra 01.12.1986 tarihinden itibaren kiraya vermeleri halinde katma değer vergisinin, hizmet ifalarına ait esaslar çerçevesinde kira bedelinin tahsil edildiği vergilendirme döneminde hesaplanarak beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu itibarla gelir idaresi kiraya verme işlemlerinde KDV'nin kira bedelinin tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi esasını benimsemiştir⁸⁰.

m. PTT'nin Abonelerine Verdiği Haberleşme Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

PTT Genel Müdürlüğü'ne verilen bir muktezada bu kuruluşun abonelerine verdiği haberleşme hizmetinde KDV'nin haberleşme hizmetine ait bedellerinin tahakkuk ettirildiği ay itibarıyla doğacağı belirtilmiştir.

n. Fason İşlerde KDV Doğuran Olay

Muhtelif malların fason suretiyle işlenmesi hizmetinde KDV doğuran olay hizmetin tamamlanmasıdır. Ancak uygulamada, KDV hesaplamasının, işleme tabi tutulmuş malın, mal sahibine verilmesine bağlı olarak yapıldığı görülmektedir. Hatta 10 uncu maddenin (c) bendi hükmüne göre her sevkiyatta değil müstakil bir parti veya kısım oluşturan fason hizmetine konu malların, birden fazla araçla mal sahibine sevki halinde, o partiye ait KDV'nin tümü topluca KDV hesaplamasına konu edilebilir ve faturaya bağlanabilir. Malın fason olarak işlenmesinde ihtiyaç duyulan bazı yardımcı malzemelerin fasoncu tarafından temini halinde, bu malzemelerin iş

⁷⁹ S. Sabit DURLANIK, "Peşin Tahsil Edilen Kiralama İşlemlerinde KDV", **Vergi Dünyası**, Sayı: 240, Ağustos 2001, s.54.

⁸⁰ ÇAKAN, a.g.m., s.67.

yaptırana teslim edildiği varsayılmaz ve malzeme sarfına paralel şekilde KDV hesaplanması istenemez. Çünkü bu malzemeler, müstakil mal teslimi değil, fason hizmetinin maliyetine dahil unsurlardır.

Malın işlenmek üzere fasoncuya sevkinde ve işlenmiş malın mal sahibine gönderilmesinde taşımayı yapan veya yaptıran taraf, sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Bu irsaliyelerde malın işlenmek üzere yahut işlenmiş malın geri getirilmesi nedeniyle sevk olunduğu ve yapılacak olan veya yapılan işçiliğin mahiyeti (boyama, öğütme, ayıklama gibi.) belirtilecektir. Malın tamir, bakım, parça değişimi gibi nedenlerle sevk edilmesi halinde de sevk irsaliyesi düzenlenme mecburiyeti vardır.

Fason işlerde normal olarak fasoncu tarafından fason hizmeti faturası kesilir. Ancak işlenecek olan malın fasoncuya fatura edilmesi ve fasoncunun da işlenmiş malı mal sahibine fatura etmesi şeklindeki uygulamanın sürdürülmesine engel bir durum söz konusu değildir.

Bu takdirde; fason hizmeti değil, mal alım-satımı söz konusudur. Malı işleyen ise fasoncu değil, işlenmiş malın imalatçısı sayılır⁸¹.

o. Lokanta Hizmetlerinde KDV Doğuran Olay

Lokantalarda, büfelerde, barlarda ve benzeri yerlerde, müşterilere yiyecek ve içecek servisi yapılması, bu müşterilere mal teslimi değil hizmet ifası kabul edilir. Hizmet, müşterinin yemeğini bitirmesi ile tamamlanır ve KDV doğar. Yemeğin komi tarafından müşterinin evine veya işyerine gönderilmesi mal teslimi olmayıp bir hizmet türüdür. Dolayısıyla yemek fabrikalarının veya catering firmalarının müşterilerinin işyerine yemek gönderip orada firma personeline veya misafirlerine servis yapması hizmet niteliğinde olup bu hizmetin sürekli şekilde yapılması halinde, diğer hizmetlerde olduğu gibi aylık periyotlarla fatura düzenlenebilir.

Yemek servisi veren muhtelif işyerleri ile anlaşarak, bu yerlerde para yerine geçen fişleri müşterilerine pazarlayan firmalar sattıkları fiş karşılığında fatura düzenledikleri için, henüz hizmet ifa edilmemiş olmasına rağmen fatura

⁸¹ MAÇ, a.g.e., s.10.26.

düzenlenmesine bağı olarak KDV doğmakta ve bu KDV'ler faturaya dayanılarak indirilebilmektedir⁸².

5. Hizmet Sayılan Hallerde Vergiyi Doğuran Olay

KDV Kanunu'nun "Hizmet Sayılan Haller" başlıklı 5 inci maddesi "Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır" şeklindedir. Bu hükme göre ilerleyen kısımlarda, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlanmasının ne anlama geldiği ve bu durumlarda katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği açıklanacaktır.

a. İşletme Sahibinin Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması

Vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin bedelsiz yararlandırılması halinde, KDV yönünden vergilendirme yapılabilmesi için, hizmetten faydalanma halinin açık bir şekilde özel amaç taşıyor olması gerekir. Bunun dışında, işletme sahibinin veya sahiplerinin vergiye tabi hizmetten karşılıksız yararlanmasının işin gereği olduğu durumlarda KDV'den ve vergiyi doğuran olaydan söz edilmesi mümkün olmamaktadır⁸³.

Örneğin, (X) Turizm İşletmesi sahibi Bay (A), yurt dışı tur hizmetleri kapsamında tur kafilesi ile birlikte İtalya'ya gitmiş, bu iş seyahatine giderken eşi ve oğlu da kendisine eşlik etmişler ve herhangi bir ücret ödememişlerdir. Bu durumda, iş adamı (A)'nın işi gereği yaptığı İtalya seyahati özel amaçlı olmayıp, yapılan açıklamalar uyarınca KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak, kendisi ile birlikte İtalya'ya gelen eşi ve oğlu bir bedel ödememişlerse de özel amaçlı bir seyahat etmiş sayılacaklar ve bu nedenle yararlandıkları hizmetin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

b. İşletme Personelinin Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması

İktisadi işletmelerce istihdam olunan yani bordroya dahil personelin veya işletmenin yönetim kurulu üyelerinin özel maksatlarla yani işle doğrudan ilgisi

⁸² y.a.g.e., s.10.26.

⁸³ Murat UĞURLU, "KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:90, Haziran 2000 , s.115.

olmayan nedenlerle gerek işletme bünyesindeki hizmetlerden gerekse işletme dışından bir bedel karşılığında sağlanan hizmetlerden herhangi bir ücret ödemedен yararlanılmaları halinde bu hizmetlerin emsal bedeli ücret ödemesi gibi düşünülerek KDV hesaplanacaktır.

Konuyla ilgili olarak 9 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde;

- Personele işyerinde veya müstemilatında ücretsiz yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsis edilmesi,

- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak üzere yapılan taşıma hizmetleri işletmenin faaliyetleri ile doğrudan ilgili ve verilmesi zaruri hizmetler olarak kabul edildiğinden bu hizmetlerin KDV'ye tabi tutulmayacağı, söz konusu hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirileceği öngörülmüştür.

Örneğin, bir şirketin Ankara'daki işiyle ilgili olarak görevlendirdiği personelinin seyahat masraflarının işletmece karşılanması halinde yararlanılan hizmet işle ilgili olduğundan KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, söz konusu seyahat, Ankara'daki yakınlarının yanında izin kullanmak için yapılmışsa buradaki karşılıksız yararlanmanın işle ilişkisi kurulamayacağından bedel ödemedен yararlanılan hizmet özel amaçlı bir hizmet kabul edilip yol ve konaklama masrafları için KDV hesaplanacaktır.

Yolcu taşıma hizmeti yapan kuruluşların kendi personeli ile bunların aile bireylerinin özel amaçlı seyahatlerinde ücretsiz seyahat imkanı sağlaması halinde KDV hesaplanması gerekmektedir⁸⁴.

Tüm bu durumlarda vergiyi doğuran olay ise, hizmetten yararlandırma anında meydana gelmektedir. Ancak, karşılıksız yararlandırmanın işle ilgili olması ve ücret niteliği taşıması halinde ise KDV'yi doğuran bir olay söz konusu olmamaktadır⁸⁵.

⁸⁴ UĞURLU, Mayıs 2000, s.124.-125.

⁸⁵ UĞURLU, Haziran 2000 , s.115.

c. Diğer Şahısların Hizmetten Karşılıksız Yararlandırılması

İşletme ile ilgisi olmayan kişilerin, yine yöneticilik sıfatı olmayan anonim şirket ortaklarının bedel ödemediği hizmetler ilke olarak KDV'ye tabidir. Vergi ise, bedelsiz hizmet verildiği anda doğmaktadır.

Bununla birlikte ticari teamüller gereği, temsil ve ağırlama, tanıtım veya promosyon amacıyla sunulan bedelsiz hizmetler için KDV hesaplanmaz⁸⁶.

Burada dikkati çeken ilk husus; KDVK'nın 5 inci maddesinde belirtilen, vergiye tabi bir hizmetin bedelsiz olarak sunumunda amaç ayırımına gidilmemiş, bedelsiz yapılan bütün hizmetler "hizmet sayılan haller" kapsamında değerlendirilmiştir.

Dikkati çekmesi gereken bir diğer husus ise; hizmet sayılan haller ile teslim sayılan haller arasında taşınan amaç konusunda farklılık vardır. Daha önce de belirtildiği gibi, bedelsiz yapılan bir mal tesliminin "teslim sayılan haller" kapsamında değerlendirilebilmesi için, bu malın vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi gerektiği şartı bulunmaktadır. Oysa Kanun Koyucu, "hizmet sayılan haller" ile ilgili olarak herhangi bir şekilde amaç ayırımına gitmeksizin bütün bedelsiz hizmet sunumlarını, "hizmet sayılan haller" kapsamında değerlendirmiştir.

Kısaca, yasal durum bu şekilde değerlendirildiğinde "teslim sayılan haller"den farklı olarak; bedelsiz bir hizmet sunumu söz konusu olduğunda bu sunumun vergiye tabi (iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma gibi) amaçlar dahilinde, promosyon amaçlı yapılmış olması halinde bile "hizmet sayılan haller"nin var olduğu ve dolayısıyla bu hizmetler için KDV hesaplanması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Açıklamaları bir örnekle özetlersek hizmet sayılan hallerde, işletme sahibi tarafından yapılan karşılıksız yararlandırmaların neden vergi doğurucu özelliği olduğu daha iyi anlaşılacaktır:

⁸⁶ UĞURLU, Mayıs 2000 , s.125.

X-GSM Telekomünikasyon Hizmetleri A.Ş. (X-GSM A.Ş.), Türkiye genelinde mobil iletişim hizmeti veren bir GSM operatörüdür. Şirket, müşteri sayısını artırmak amacıyla bir kampanya uygulamasına başlamıştır. Bu kampanya kapsamında cep telefonu kullanıcıları her ay 45 dakikalık konuşma süresini aşmaları şartıyla, bu süreyi aştıkları tarihten itibaren 23:00-05:00 saatleri arasında cep telefonlarından ücretsiz olarak konuşabileceklerdir.

Daha önce de belirtildiği üzere, hizmet belli bir tanım ve bilinen işlemlerle sınırlandırılmamış; ileride değişik şekillerde yapılacak bazı işlemleri de genel tanıma ve verilen örneklerle göre hizmet olarak değerlendirme imkanı sağlamıştır. Cep telefonu işletmecileri tarafından verilen tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri de, bu tanım kapsamında değerlendirilerek KDVK'nın 4 üncü maddesi anlamında hizmet olarak ele alınacaktır.

Bu durumda, yasal durum değerlendirmesi de dikkate alındığında, X-GSM A.Ş.'nin müşterilerine saat 23:00-05:00 arası yaptığı bedelsiz hizmet sunumunun KDVK'nın 5 inci maddesinde düzenlenmiş bulunan "hizmet sayılan haller" kapsamında ele alınması gerekmektedir. Bu şekilde ele alınınca da, söz konusu saatler arasında gerçekleştirilen bedelsiz sunumlarla KDV'de vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. GSM şirketi, bedelini almadığı bu sunuma ilişkin olarak KDV hesaplamalı ve müşteriden tahsil etmelidir⁸⁷.

B. Malın Tesliminden Veya Hizmetin İfasından Önce Fatura Veya Benzeri Belgeler Düzenlenmesi

Bilindiği üzere KDV'de vergiyi doğuran olay, genel kural olarak mal teslimi veya hizmet ifasıdır. Genel kural bu olmakla birlikte KDVK'nın 10 uncu maddesinde açıklanan bazı haller vardır ki, bunlar genel kuralın istisnası mahiyetindedir. Bu hallerde KDV, mal tesliminden önce veya sonra da doğabilmektedir. Sözü edilen istisnalardan biri de Kanunun 10 uncu maddesinin (b) bendinde belirtilmiş olup, "malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura

⁸⁷ ÖZDİN, a.g.m., s.135.

veya benzeri belgelerin düzenlenmesi" durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlendiği takdirde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere ve belgenin düzenlendiği ay itibariyle KDV doğar.

KDV'nin işlemin yapılmasından önce doğmaması kuralının önemli istisnalarından biri olan bu hükmün konulmasının nedeni, fatura veya benzeri belgeyi alan karşı tarafın bu belgeye dayanarak KDV indirimi yapacak olmasıdır.

1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Fatura vb. Belgeler

Fatura benzeri vesikaların VUK' da belirtilen belgeler olduğu KDV Kanunu'nun 53 üncümaddesinde hükme bağlanmıştır.

1 nolu KDV Genel Tebliği'nin X-A bölümünde bu belgelerin;

- Fatura (Md.229),
 - Perakende Satış Vesikaları yani, perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu biletleri (md.233),
 - Gider pusulası (Md. 234),
 - Müstahsil makbuzu (Md. 235),
 - Serbest meslek makbuzu (Md. 236)
- olduğu belirtilmiştir.

2. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Fatura vb Belgelerin Vergiyi Doğuran Olayla İlgisi

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 sonraki aylarda hiç düzenlenmese dahi KDV, işlemin gerçekleştiği ay itibariyle doğar. Vergiyi doğuran olay belge türleri açısından aşağıda ele alınmıştır.

a. Fatura Açısından

Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 10 gün içinde düzenlenir (VUK Md. 231/5). Faturanın tanzimi için tanınan 10 günlük süre, KDV doğuşuna etkili değildir.

Mesela 28 Eylül’de teslim edilen malın faturası 8 Ekim dahil 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 tesliminin gerçekleştiği Eylül ayı itibariyle doğmuştur.

b. Serbest Meslek Makbuzu ve Perakende Satış Vesikası Açısından

Bu vesikalarda, faturada olduğu gibi bir düzenleme süresi öngörülmemiştir. Zaten söz konusu belgeler genellikle tahsilatın veya işlemin akabinde düzenlenip verilen, düzenleme süresine ihtiyaç göstermeyen vesikalardır.

Belge önce düzenlenmişse belge tarihinde, işlem belgeden önce yapılmışsa işlemin yapıldığı tarihte KDV’nin doğması durumu, söz konusu belgelerle belgelendirilen muameleler açısından da geçerlidir.

c. Gider Pusulası ve Müstahsil Makbuzu Açısından

Nitelikleri itibariyle, gider pusulası yahut müstahsil makbuzu ile belgelenebilen teslim ve hizmetler götürü usulde vergilendirildiği veya vergiden müstesna olduğu için bu belgelere bağlı olarak KDV doğması söz konusu olamaz.

3. Vergi Usul Kanunu’nda Fatura vb Belge Sayılmayıp Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayı İlgilendiren Belgeler

VUK’ da fatura vb belge olarak sayılmayan, ancak düzenlenmeleri KDV doğuran olayın meydana gelmiş olduğunu gösteren belgeler söz konusudur. Bu belgelerin katma değer vergisi açısından önemli bir yeri vardır. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayla ilgi bulunan söz konusu belgeler hakediş belgesi, avans makbuzu ve sevk irsaliyesinden ibarettir.

a. Hakediş Belgesi

Bu belgelerden birincisi, hakediş belgesidir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 53 üncü maddesinde “Bu Kanun’da geçen fatura ve benzeri vesikalar tabiri Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vesikaları ifade eder” kuralına yer verilmiştir. Ancak, hakediş belgesi VUK’da düzenlenen belgelerden değildir. Bu bakımdan, sırf hakediş belgesi düzenlenmesi ile 10 uncu maddenin (b) bendi hükmüne dayanılarak hizmetin yapılmasından önce fatura vb. belge düzenlendiği

düşünülerek KDV doğuran olayın meydana geldiğinden söz edilemez⁸⁸. 34 No.lu KDV Genel Tebliğinde, hakediş belgelerinin VUK' da düzenlenen belge olmadığı, bu nedenle her bir hakediş belgesi için, onayından itibaren 10 gün içinde ayrıca fatura kesilmesi gerektiği açıklanmıştır.

b. Sevk İrsaliyesi

Mal teslimi genelde bir süreci kapsar. Çünkü alıcı ile satıcının işyeri aynı olmadığından malın satıcının işyerinden çıkması ile alıcının işyerine girişi arasında bir zaman ve mesafe katedilir. Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 10 gün içinde düzenlenebileceğine göre malın satıcının işyerine gidişi sırasında ve yasada sayılan teslim halleri oluştuğunda bir belgeye ihtiyaç vardır ve bu ihtiyacı karşılayan ana belge sevk irsaliyesidir⁸⁹.

Sevk irsaliyesi, ekonomi içindeki mal hareketlerini düzenli bir şekilde takip etmek ve ticari malların nakli sırasında kolayca kontrol edilmesini sağlamak amacıyla düzenlenen ve belge düzeninin daha sağlıklı işlemlerini gerçekleştirmeye yarayan bir belgedir⁹⁰.

Sevk irsaliyesi fatura benzeri yani hasılatı belgeleyen bir belge olmayıp, malın sevkini belgeleyen ve nakliye esnasında taşıt üzerinde bulundurulması gereken bir vesikadır. (VUK md. 230/5). KDV'nin konusu mal teslimi olduğuna göre sevk irsaliyesi KDV'nin ne zaman doğduğunun tespiti noktasında önem taşımaktadır.

Fatura ve sevk irsaliyesi tarihi ile malın teslimi tarihinin aynı olması (belgelerin malın teslim edildiği ayda düzenlenmesi) halinde vergiyi doğuran olay yönünden herhangi bir sorun olmamaktadır. Bu durumda KDV'yi hesaplayan mükellef bu tutarı beyan edecek, diğer yandan KDV'yi yüklenen mükellef de faturada yer alan KDV'yi aynı vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilecektir.

⁸⁸ Nevzat ÖZGÜR, "Hakediş Belgesi Düzenlenen Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997, s.133.

⁸⁹ Sezai DUMANOĞLU, "Sevk İrsaliyesi Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar ve KDV'ne Esas Olma Özelliği", *Vergi Sorunları*, Sayı: 113, Şubat 1998, s.124.

⁹⁰ Hüseyin TOKAY, "Sevk İrsaliyesine Dayanılarak KDV İndirimi Yapılıp Yapılamayacağı", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı: 59, Kasım 1997, s. 62.

Ticari hayatta bir malın teslimini veya hizmetin ifasını gösteren fatura ile bir malın taşındığını ifade eden sevk irsaliyesi tarihlerinin, işlem tarihinden farklı olması, hatta bu tarihlerin farklı aylara rastlaması mümkündür.

Fatura ve/veya sevk irsaliyesinin; mal teslimi ve/veya hizmet ifasının yapıldığı ayda düzenlenmemesi halinde işleme konu KDV'nin hangi döneme ilişkin olduğu ve dolayısıyla ne zaman beyan edileceğinin tespiti bir zorunluluktur. Diğer yandan böyle bir durumda KDV'yi yüklenen mükellefin yüklendiği KDV'yi hangi ayda indirim konusu yapabileceği de tespiti gerekli bir başka konudur.

Mal teslimi yapılmamakla birlikte fatura ile sevk irsaliyesinin farklı aylarda düzenlenmesi halinde, örneğin; fatura 31 Ocak tarihini taşıyabilir ancak sevk irsaliyesinin ve mal tesliminin tarihi 1 Şubat olması durumunda, faturanın düzenlendiği ayda mal teslimi gerçekleşmemekle birlikte KDVK'nın 10/b maddesi uyarınca KDV doğmuştur. Dolayısıyla faturada yer alan tutarın, faturanın düzenlendiği ay, KDV beyanında yer alması gerekir. Beyan edilecek tutar ise teslim konu toplam tutar değil, faturada yer alan tutardır⁹¹. Sevk irsaliyesinin mal tesliminden önceki tarihte düzenlenmesi durumunda sevk irsaliyesinde malın sevk ediliş tarihi ayrıca belirtilmişse KDV, malın sevkıyatı tarihinde doğar⁹². Sevk irsaliyesinin taşıdığı tarih aynı zamanda malın sevk tarihini ifade ettiğinden sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihinde KDV de doğar. Bu noktada KDV'nin doğuşu açısından, malın alıcısı veya adına hareket edenlerce teslim alınıp alınmamasının bir önemi yoktur. Sevk irsaliyesi malın taşınmasına ilişkin en güçlü karine olduğundan KDV sevk irsaliyesi ile doğar ve sevk irsaliyesinin düzenlendiği ay itibarıyla de beyanı gerekir.

Açıktır ki vergiyi doğuran sevk irsaliyesi, mal irsaliyesi, mala ilişkin olarak düzenlenen sevk irsaliyesidir. Çünkü her sevk irsaliyesi düzenlenmesi KDV'yi doğurmaz. Örneğin; bir mükellefin işyerindeki malın aynı mükellefe ait başka bir işyerine nakli dolayısıyla düzenlenen sevk irsaliyesi KDV'yi doğurmaz. Aynı şekilde malın fason olarak işlenmek üzere gönderilmesi, komisyoncuya yahut konsinye satışı

⁹¹ Ercan DURGUN, "Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV'nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:176, Nisan 1996, s.117-118.

⁹² Erdoğan SAĞLAM, "Sevk İrsaliyesine İlişkin Usul ve Esaslar", *Vergi Dünyası*, Sayı: 185, Ocak 1997, s.58.

amacıyla düzenlenen sevk irsaliyesi de KDV'yi doğurucu anlamdaki teslimi ifade etmez.

Ancak yüklenilen KDV'nin indirimi açısından durum farklıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere KDVK'nın 34 üncü maddesi uyarınca indirimin belgelendirilmesi zorunlu olup, sevk irsaliyesi fatura benzeri (yani alışı belgelendiren) belge olmadığından yüklenilen KDV'nin sevk irsaliyesine dayanılarak indirimi söz konusu olamayacak, indirim ancak faturaya dayanılarak (fatura tarihi itibarıyla) yapılabilecektir⁹³.

c. Avans Makbuzu

Avans makbuzu fatura benzeri belge olmamakla ve prensip olarak KDV doğuşuna yol açmamakla beraber bazı hallerde avans tahsilatı, işlemin bu tarihte yapıldığının delili sayılmak suretiyle, KDV'nin de aynı tarihte doğduğu iddiasına yol açabilir. 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun uyarınca, bu kanun kapsamındaki kişiler, belli sınırlar dahilinde, fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikası, giriş ve yolcu taşıma bileti ve diğer bazı belgeleri ibraz etmek suretiyle, bu belgelerde yazılı KDV dahil tutarlar üzerinden vergi iadesi tarifesine göre hesaplanan meblağları tahsil etmektedirler.

Avans makbuzları vergi iadesi açısından geçerli belge olarak kabul edilmediğinden, iadeye hak kazanan kişiler, hizmet şeklindeki işlemler için avans mahiyetinde ödemede bulunsalar dahi, vergi iadesinden faydalanabilmek için, KDV doğuşuna yol açan belge talep etmekte böylelikle KDV'nin işlemin tamamlanmasından önce doğmasını sağlamaktadırlar. Daha da önemlisi, işlemi yapan hasılatı gizleme niyetinde olsa dahi, müşterisinin, vergi iadesi alabilmesi için belge talebinde bulunması dolayısıyla hasılatını vesikaya bağlayarak yasal defterlerine kaydetmek, dolaylı olarak da KDV hesaplamak zorunda kalmaktadır. Ücretlilere yapılan yıllık vergi iadesi bakımından da durum aynıdır. Vergi iadesinde olduğu gibi özellikle hizmet şeklindeki işlemlerde, KDV mükellefi olan müşteri işlemin başlamasından önce veya devamı sırasında bu işlem bedeline mahsuben ödemede bulunduğu, KDV indirim hakkını kullanabilmek için söz konusu ödeme

⁹³ DURGUN, a.g.m., s.118.

karşılığında fatura veya benzeri belge verilmesini istemekte, böylelikle işlemin tamamlanmasından önce KDV doğmuş olmaktadır. Yani, fatura veya benzeri belge, malın tesliminden veya hizmetin ifasında önce düzenlenmişse KDV, bu belgelerin düzenlenmesine bağlı olarak doğar. Bununla birlikte, henüz başlanmamış veya tamamlanmamış bir hizmetin bedeline mahsuben avans alınmışsa, alınan avans karşılığında fatura veya benzeri belge verilmediği takdirde, avans alınması olayı KDV doğuşuna neden olmaz. Fatura ve benzeri belge düzenlenmesi mecburiyeti ise yine hizmetin tamamlanmasına bağlı olarak ortaya çıkar. Avans almak, fatura düzenlenmesi zorunluluğunu ve katma değer vergisini doğurmaz (VUK Md.229). Avans makbuzu ise fatura ve benzeri belge sayılmaz⁹⁴.

C. Kısım Kısım Mal Teslimi Ve Hizmet İfası Halleri

10 uncu maddenin (c) bendi hükmüne göre, sürekli olarak veya taraflarca yapılan anlaşma gereği işlemin kısımlar halinde gerçekleştiği durumlarda, her bir kısım malın teslimi veya her bir hizmet kısmının tamamlanması KDV'yi doğuran olaydır.

Süreklilik arz eden işlerde KDV'nin meçhul bir tarihe ertelenmesini önlemeyi amaçlayan bu hüküm, olayına göre farklı yorum ve uygulamalara konu olabilecek mahiyettedir. Maddenin gerekçesinde ve tebliğlerde, hükmün tekrarlanması ile yetinilmiş, herhangi bir açıklama getirilmemiştir.

(c) bendi hükmünün, KDV doğuşunun anormal şekilde geciktirilmesinin önlenmesi yanında, belli bir bütünlüğü bulunan işlemlerde KDV'nin bu bütün itibariyle hesaplanabilmesine imkan sağlamak, ortada kasdi bir durum olmadığı sürece mükelleflerin KDV'nin doğuşunu geciktirmekle suçlanmalarını önlemek amacını taşıdığı anlaşılmaktadır⁹⁵.

⁹⁴ Mehmet MAÇ, "Avans Almanın KDV Doğurmayacağı Prensibine Aykırı Düşen Bir Danıştay Kararı", *Vergi Dünyası*, Sayı:225, Mayıs 2000, s.32.

⁹⁵ MAÇ, a.g.e, s.10.7.

a. Kısım Kısım Mal Teslimi

Bir ihale çerçevesindeki taahhüt uyarınca veya benzeri diğer durumlarda, malların kısım kısım tesliminin yapılması halinde, vergiyi doğuran olay her bir kısmın teslimi ile, teslim edilen kısım ile sınırlı olarak, gerçekleşmiş olur.

Kısım kısım teslim aynı vergilendirme döneminde gerçekleştiğinde özellik yoktur. Örneğin, bir ayda oluşan vergilendirme döneminin her gününde, gıda maddeleri teslimi yapılan durumda verginin dönem sonunda çıkarılacak fatura veya benzeri nitelikteki belge üzerinden hesaplanıp alıcıdan tahsil edilmesi yeterlidir. Vergilendirme dönemi farklılığı olduğunda, henüz hesaplama yapılmamış olsa bile, verginin o dönemde yapılmış teslimler itibarıyla hesaplanıp ödenmesi durumu ile karşılaştırılır⁹⁶.

b. Hizmetin Kısım Kısım Yapılması

Kanun'un 10 uncu maddesinin (c) bendine göre, eğer hizmetin kısım kısım yapılması mutad ise veya bu hususta taraflarca anlaşmaya varılmışsa her bir kısmın yapıldığı anda vergi doğacaktır.

Kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta anlaşmaya varıldığı durumlarda, işin kısmen tamamlanması, böyle bir durum söz konusu değilse işin nihai olarak bitirilmesi, hizmetin yapıldığı anlamına gelmektedir. İşin kısım kısım tamamlanması, örf ve adete veya anlaşma hükümlerine göre belirlenecek bir husustur.

Örneğin, restorasyonu yapılan tarihi bir binanın aslına sadık kalınarak yenilenmesi nedeniyle yapılan tamir, bakım, hafriyat, yıkma, temizlik faaliyetleri çoğu kez kısım kısım devam eder. Her bir aşama farklı uzmanlık gerektiren faaliyetleri, hizmetleri içerebilir. Bu takdirde hizmetin kısım kısım yapılması zorunluluğu ortaya çıkar⁹⁷.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 2, 3, 4 ve 10 uncu maddeleri göz önünde bulundurulduğunda, bir hizmet işi olarak değerlendirilen yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, kısım kısım hizmet yapılması söz konusu olmakta, vergiyi doğuran olay

⁹⁶ ÖZBALCI, a.g.e., s.263.

⁹⁷ UĞURLU, Haziran 2000, s.112.

her bir kısım hizmetin yapılması anında meydana gelmektedir. Yapılan hizmet miktarı ve tutarı hakediş raporlarında gösterilmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu açısından, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde yapılan hizmetin tespiti hakediş raporlarının düzenlenmesine bağlanmış olmaktadır. Düzenlenen hakediş raporlarının müteahhit ve işveren idare açısından kesinleşmesi, idarenin yetkili makamlarının hakediş raporunu onayladığı an olan tahakkuk işleminin yapıldığı tarihtir. Bu tarihe kadar hakediş raporu üzerinde her zaman düzeltme ve değişiklik yapılabileceğinden tutarın kesinleşmesinden söz edilemez. Hizmetin yapılan kısmının tespiti işlemi onay tarihinde kesinlik kazanmakta ve idare kendisine bu tutarda hizmet yapılmış olduğunu kabul etmektedir. Belirtilen nedenlerle katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay, hakediş raporunun kesinlik kazandığı tahakkuk işleminin yapıldığı tarihte meydana gelmektedir⁹⁸.

Turizm sektöründe, otelcilik, tatil köyü işletmeciliği faaliyetlerinde de hizmet bir döneme bağlı olarak yapılır.

Bu şekilde uzun süre ve kısım kısım devam eden hizmet işlerinde hizmeti yapan ile hizmetten yararlanan taraflar, hizmetin her aşamasında bedelin ödeneceği üzerinde anlaşmaya varabilirler. Tarafların karşılıklı anlaşmalarına dayanan bu hesaplaşmalar, hizmetin kısmen yapıldığını gösterir. Bu nedenle işin devamı sırasında, bedelin kısmen tahakkuk ettirilmesi veya tahsil edilmesi halinde, bedelin tahsil edilen kısmı ile sınırlı olarak KDV'nin hesaplanması gerekmektedir⁹⁹.

D. Komisyoncular Vasıtasıyla Veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlar

Bir işletmenin sahip olduğu malların bir kısmını satmak koşuluyla, mülkiyet devri yapılmaksızın diğer bir işletmeye gönderilmesine, konsinye işlem denir. Konsinye işlemde, malı gönderen tarafa konsinyatör, malı satmak koşuluyla devralan tarafa konsinyi denilir.

Konsinye işleminde, konsinyatörün malı konsinyiye göndermesiyle malın mülkiyeti devredilmemekte, malların gönderenin belirleyeceği fiyatla müşterilere

⁹⁸ Nizamettin DEMİR, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar", *Vergi Dünyası*, Sayı: 148, 1993, s.23-24.

⁹⁹ UĞURLU, Mayıs 2000, s.112.

satılması, satılmaması halinde iadesi koşuluyla zilyetliği konsinyiye geçmektedir. Konsinyi, malların satışını kendi nam ve hesabına yapmakta, malı gönderenin belirlediği fiyatların üzerinde satarak kar elde etmektedir.

Konsinyi tarafından malın alıcıya teslimi anında iki ayrı teslim aynı anda gerçekleşmektedir. Konsinyi öncelikle konsinyasyon suretiyle işletmesinde bulundurduğu malın mülkiyetine sahip olmakta, daha sonra sahibi olduğu bu malı alıcıya bedel karşılığında devretmektedir¹⁰⁰.

Başka bir anlatımla, mal satışları bazı hallerde doğrudan doğruya yapılmaz. Bir kişi aracılığıyla olur. Mal aracının deposuna, umumi mağazalara veya gümrük antrepolarına gönderilir. Emanet suretiyle yapılan bu şekildeki satışlara konsinyasyon suretiyle satış denir. Malı gönderen tüccar veya işletmeye “konsinyatör” ve malı satmak koşuluyla teslim alan tüccar veya işletmeye de “konsinyi” denilmektedir.

Komisyoncu vasıtasıyla yapılan işlemlerin hukuki mahiyeti ve özellikleri Borçlar Kanunu’nun 416 ve 430 uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre; alım ve satım işlerinde komisyoncu, ücret karşılığında kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım ve satım sorumluluğunu üstüne alan kimsedir (Borçlar Kanunu madde 416).

Malzemesi iş sahibi tarafından verilmek suretiyle imal edilecek menkul eşya hakkındaki komisyon işleri, eşya misli şeylerden olmasa da, alım satım komisyonu hükmündedir.

Alım ve satım komisyonu sayılmayan işleri ücret karşılığında kendi namına ve müvekkili hesabına üstlenen alım ve satım komisyoncusu ile komisyon işlerini sürekli bir faaliyet olarak değil de arızı faaliyet olarak gerçekleştiren tacirler içinde bu hükmün uygulanması söz konusudur.

Maddedeki müvekkil deyimi, komisyoncuya iş veren kimseyi ifade etmektedir. Komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışta, satış karı mal sahibine aittir. Komisyoncu ücret alır, “komisyon” deyimi komisyoncunun aldığı bu ücrettir.

¹⁰⁰ Tezcan ATAY ve Murat ONGUN, “Konsinye Mal Teslimi ve Vergi Mevzuatındaki Yeri”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 140, Mayıs, 2000, s.102.

Komisyoncu vasıtasıyla yapılan satışlarda, komisyoncu malı, bir ücret karşılığında, fakat mal sahibi hesabına satar. Komisyoncu, ancak kıymetli evrak ve menkul alım satımı konusunda sözleşme yapabilir. Bunun dışında yapılan sözleşmelere vekalet hükümleri uygulanır.

Komisyoncular aracılığıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malın sahipleri tarafından, bu araçlara elden verilmesi veya gönderilmesi satış sözleşmesinden kaynaklanmadığı için, mülkiyetin nakline ilişkin bir işlem değildir. Mal satılmak üzere, bu kişilere bırakılmıştır. Gönderen, malın sahibi durumundadır. Bu kişiler malın satışına aracıdır. Bu nedenle, malın söz konusu aracı kişilere satılmak üzere gönderilmesi katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır¹⁰¹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesine göre, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malın alıcıya teslimi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Esasen, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 ve 2 nci maddelerinin yorumundan da bu sonuç çıkmaktadır. Kanunun 1/1 maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hükmü söz konusudur. 2 nci maddede ise, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır. Buna göre, malın konsinyatöre gönderilmesi mülkiyet, yani tasarruf hakkının devredilmesi sonucunu doğurmayacağından teslim olarak nitelendirilemez¹⁰².

Örneğin, Kurumlar Vergisi mükellefi olan İstanbul'daki imalatçı (A), 10 adet makineyi 15.06.2002 tarihinde, satması için Ankara'daki (B) firmasına göndermek üzere sevk irsaliyesi düzenleyerek sevk etmiştir. (B) firması makineleri 17.06.2002 tarihinde teslim almıştır. Söz konusu makinelerden 5 adedinin (B) firması tarafından 15.07.2002 tarihinde (C) firmasına satılmasında vergiyi doğuran olay 15.07.2002 tarihinde meydana gelmektedir. 5 adedinin faturası 15.07.2002 tarihinden geçerli

¹⁰¹ Talha APAK, "Konsinye(Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı:253, Eylül 2002, s.139.-141.

¹⁰² Orhan AKIŞIK, "Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 219, Kasım 1999, s.125.

olmak üzere (A) firması tarafından (C) firmasına kesilecek ve komisyoncu (B) ise komisyon karşılığı faturasını (A) firmasına kesecek, satılmayan konsinyide kalan 5 adedi ise (A) firmasının stok kayıtlarında devam edecektir.

Tüm taraflar için hasılat, hesaplanan KDV, indirilecek KDV 15.07.2002 tarihi itibarıyla doğmaktadır.

Konsinye olarak satılmak üzere teslim edilen emtia için faturanın, irsaliye tarihinden itibaren değil, satışın gerçekleştirildiği tarihten itibaren 10 gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir¹⁰³.

E. Malın Alıcıya Veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi

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 geciktirilmesine ve kayıtdışılığa sebep olur.

KDVK'nın 10/e maddesinde, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde vergiyi doğuran olayın, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyeye veya sürücüye verildiği anda meydana geleceği hükme bağlanmaktadır.

Kanun'un 10 uncu maddesinin (e) bent hükmü teslim olayına kesinlik kazandırmak, kayıt dışı mal satışını önlemek amacına yöneliktir. Bentte geçen "malın nakliyesine başlanması" ifadesi, malın işletmeden çıkışını gösterir. Nakliyeciyeye ibaresi, taşımayı yapan firma, sürücü ise taşıtı kullanan kimsedir. Çok defa nakliyeciyeye ile sürücü aynı kişidir.

Malların gönderilmesi, büyük partilerden teşekkül eden mal satışlarında önem taşır. Gönderme olayı ile satış ve teslim kesinlik ve açıklık kazanır. Bu itibarla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yer ve an üzerindeki bütün tereddütler ortadan kalkar ve muvazaalar söz konusu olmaz.

¹⁰³ APAK, a.g.m., s.141.

KDV yönünden teslim olayında ana unsur, mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bu en geniş anlamıyla satış akdi çerçevesinde mülkiyet hakkının devredilmesidir. Mülkiyetin devri söz konusu değilse, teslim olayından bahsedilemez.

Buna göre, mülkiyet intikalinden kaynaklanmayan tevdi veya gönderme işlemlerinde teslim olayı meydana gelmez. Kanun'da aksine hüküm olmadıkça malı tevdi etme ve gönderme işlemlerinin, teslim sayılabilmesi için mutlaka mülkiyetin devrinden kaynaklanması zorunludur.

Teslim alıcının bilgisi dışında da gerçekleşmektedir. Teslim işleminin tamamlanması için, malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya sürücüye sunulması işleminin, mutlaka alıcının kendisine bildirilmesi şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, örneğin alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyeciy veya sürücüye verilmesi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

KDV uygulamasında, mal hareketlerinin izlenmesi önem taşır. Her malın satışı, satış mahallinden alıcının işyerine veya ikametgahına kadar bir nakliyeciy gerektirir. Malların belge düzenlenmeden kayıt dışı satılmaları halinde, vergi kaybını doğuran bu gibi olayların nakliye sırasında tespit edilmesi mümkündür. VUK'a göre, fatura tanzim edilmeden önce mallar gönderilmeye başlanmış ise sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve irsaliyenin nakliye sırasında taşıtta bulundurulması lazımdır. Eğer nakledilen malların sevk irsaliyesi veya faturası taşıtta bulunmuyorsa, söz konusu hüküm gereğince, malların vergiye tabi tutulması derhal yapılacaktır.

KDV'de vergiyi doğuran olayın nakliyenin başlaması, malın nakliyeciy veya sürücüye verilmesi anında meydana gelmesi bir güvenlik hükmüdür. Örf ve adete göre, mal satış mahallinde teslim edilmiş sayılır. Bu itibarla, teslim olayı, nakliyenin başlamasından, malın nakliyeciy veya sürücüye sunulmasından çok önce meydana gelmiştir. Eğer bu konuda bir açıklık yoksa nakliyenin başlaması, malın nakliyeciy veya sürücüye bırakıldığı an esas alınacaktır.

Yani, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihte değil, malın sevk edildiği, başka bir anlatımla nakliyesinin başladığı, malın nakliyeciy veya

sürücüye verildiği tarihte meydana gelmektedir. KDV de malın sevk edildiği tarihin ilişkin olduğu dönem itibariyle beyan edilecektir¹⁰⁴.

F. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Soğutma v.b Enerji Dağıtım veya Kullanımları

Kanun'un 10 uncu maddesinin (g) işaretli bendinde “su, elektrik, gaz, ısıtma ve soğutma v.b. enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi” vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Dağıtım şebekesi vasıtasıyla yapılan su, elektrik, gaz satışları süreklilik arzeder. Bu sebeple, su, elektrik veya gaz tüketiminin belirli dönemler esas alınarak belirlenmesi zorunludur. Bu dönemler bir ay, üç ay veya altı ay gibi zaman aralıkları olabilir. Abonenin tüketimi, miktar ve bedel olarak bu dönemler itibariyle, sayaçlar vasıtasıyla belirlenir.

Kanun koyucu, yukarıdaki hükmü, bu uygulamaya paralel olarak getirmiştir. Bu sebeple söz konusu su, elektrik, gaz dağıtımı veya kullanımı, alt yapı mahiyetindeki dağıtım sistemiyle gerçekleştirilen dağıtım veya kullanımlardır.

Bu dağıtım veya kullanımlarda, tüketim bedelleri tahakkuk ettirildiği anda, verginin doğduğu kabul edilmiştir. Tüketim bedelinin aboneye borç olarak tahakkuk ettirildiği sırada, katma değer vergisinin de tahakkuk ettirilmesi gerekir. Bu tahakkuk ile, vergi Hazineye ödenecek bir hüviyet kazanmıştır. Verginin veya tüketim bedelinin abonelerden tahsil edilmesi şart değildir. Tüketim bedelinin tahakkuku, verginin doğuşu için yeterlidir. Bu sebeple, söz konusu dağıtımları yapan müesseselerin, tüketim bedellerini ve katma değer vergisini abonelerden tahsil etmeseler dahi, vergiyi Hazine'ye ödemeleri gerekmektedir.

Damacana veya şişe ile su teslimleri bu hükmün kapsamına girmez. Ayrıca, çelik tüpler veya tanklar içinde gaz satışları da, bu hüküm dışındadır. Bu şekildeki satışlarda malın teslim edilmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelir¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Ercan BEYAZIT, “Sevk İrsaliyesi İle Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi”, *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997, s.49-50.

¹⁰⁵ DOĞAN, a.g.e., s.98.

G. İthalatta Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, ithal edilen mallar vergiye tabidir. Bunun sonucu olarak her türlü mal ve hizmet ithalatı vergilendirilmekte, ithalatın kamu sektörü ve özel sektör veya herhangi bir gerçek ve tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeyi etkilememektedir¹⁰⁶.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (i) bendinde, vergiyi doğuran olayın, ithalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği ifade edilmektedir. Anılan maddede yer alan “gümrük beyannamesinin tescili” ibaresi 1998 yılında kabul edilen 4369 Sayılı Yasa öncesinde “fiili ithalatın yapılması” şeklinde idi. Buna göre, ithalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan mallar da ise gümrük beyannamesinin tescili KDV açısından vergiyi doğuran olay olacaktır¹⁰⁷. Böylece, mükelleflerin aynı vergiler için iki kez beyanname düzenleme zorunluluğu ortadan kalkacak, ithalatta bürokratik işlemler azaltılarak idarenin verimliliği ve etkinliği artırılacaktır¹⁰⁸.

Gümrük Kanunu'nun 3 üncü maddesinde gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlangıcı düzenlenmiştir. Anılan hükme göre, gümrük idaresinin denetimi altında alınan eşya açısından mükellefiyet;

- Giriş beyannamesinin tescil edildiği günde,
- Sözlü beyan yapılan hallerde, bu beyana ait tahakkuk varakasının mükellef tarafından imza ve idarece tescil edildiği günde,
- Posta yolu ile gelen eşyada, ticari mahiyette olanların giriş beyannamelerinin tescil edildiği günde,

¹⁰⁶ Hidayet ALTINBAŞ, “4503 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklerden Sonra İthalatta KDV Uygulaması”, *Maliye Postası*, Sayı: 471, Nisan 2000, s. 75.

¹⁰⁷ Nemci ULUS ve Fuat ARSLAN, “4369 Sayılı Kanun İle, A.A.T.U.H.K., K.V.K. VE K.D.V. Kanununda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Sorunları*, Sayı:120, Eylül 1998, s.44.

¹⁰⁸ Mahmut VURAL, “4369 Sayılı Kanunla KDVK' da Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı:204, Ağustos 1998, s.37.

- Gazete, kitap, basılı dergiler ve ticari mahiyette bulunmayan hediye, numunelik ve benzeri eşya için gümrük idaresince tahakkuk varakasının tanzim ve tescil edildiği günde

başladığı belirlenmiştir¹⁰⁹.

Her ne şekilde olursa olsun, gümrük idaresinin denetimi dışında kalmış olan eşyaya ait mükellefiyet ise, eşyanın gümrük hattından geçirildiği tarihte başlamaktadır. Ancak, gümrük idaresinin bu tarihi bilmemesi halinde mükellefiyet, eşyanın gümrük hattından geçirildiğinin, gümrük idaresi tarafından öğrenildiği gün başlamaktadır.

İthalatta vergiyi doğuran olayın tespiti, anılan Gümrük Kanunu'nun 3 üncü maddesine göre belirlenecektir.

H. Taşımacılık İle Transit Taşımacılık Hizmetleri

Türkiye'deki mükellefler tarafından yapılan uluslararası taşımacılık, hizmet ifası niteliğinde bir işlemdir. Vergiyi doğuran olay, hizmetin ifa edilmesi veya duruma göre fatura yahut benzeri belgelerin düzenlenmesi ile doğar.

İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta ise vergiyi doğuran olay, gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılmasına bağlanmıştır.

¹⁰⁹4458 Sayılı 1615 Nolu Gümrük Kanunu, 1/8/1972 tarihli ve 14263 Sayılı Resmi Gazete Erişim: http://www.yargitay.gov.tr/bilgi/kanun_liste/PC11615.HM5.frameset.html [19 Mayıs 2003]

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAYA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olaya yönelik olan sorunlar teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan haller, ithalat, komisyoncular vasıtasıyla satışlar ve AB KDV mevzuatı ile Türk KDVK'nın uyumu konularında sınıflandırılarak, uygulamada karşılaşılan sorunlara ve daha sonra çözüm önerilerine değinilmiştir.

I. TESLİM VE TESLİM SAYILAN HALLERE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu başlık altında teslim halleri ile teslim sayılan haller birlikte ele alınmış teslim hali olarak kat karşılığı inşaat işleri, teslim sayılan hal olarak promosyon mallar ile zayi olan malların katma değer vergisinde vergiyi doğuran olaya yönelik sorunları incelenmiştir.

A. Promosyon Mallara Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın ikinci bölümünün ikinci kısmında, “Teslim Sayılan Haller” içinde vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi, işletme personeline verilmesi başlığı altında, 50 Seri Nolu KDV Tebliği'nde, promosyon amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bedelsiz teslimin söz konusu olmaması gerekçe gösterilerek promosyon ürünlerinin müşterilere verilmesi sırasında KDV açısından vergiyi doğuran olayın söz konusu olmadığı açıklanmıştır.

Bu açıklama, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde yer alan; “herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği” şeklindeki hükmüne aykırıdır. Kanunla konulan bir verginin Bakanlıkça yayımlanan tebliğlerle kaldırılması veya değiştirilmesi mümkün değildir.

50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4 üncü maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarıldığı açıklanmıştır. KDVK'nın söz konusu 29/4 üncü maddesinde, Maliye Bakanlığı'nın vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde ve KDVK'nın ana ilkelerine uygun şekilde gidermeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın bu konuda düzenleme yapabilmesi için; vergi indirimi uygulamasında bir aksaklık doğmuş olması, yapılacak düzenlemenin KDVK'nın ana ilkelerine aykırı olmaması ve bu aksaklığı gidermek üzere yapılacak düzenlemenin vergi mükerrerliliğine ve vergi muafiyetine meydan vermemesi gerekmektedir. Oysa ki, söz konusu Tebliğ'le yapılan düzenleme ile bir bakıma vergi muafiyeti sağlanmıştır.

KDVK'nın yukarıda belirtilen hükümleri uyarınca promosyon ürünlerinin müşterilere verilmesi sırasında KDV'de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekirken, Bakanlıkça yayımlanan Tebliğ'de promosyon ürünlerinin müşterilere verilmesi sırasında vergiyi doğuran olayın meydana gelmediği açıklanarak, Kanunlara göre hesaplanması gereken bir verginin hesaplanmamasına neden olunmuştur. Bu durum yukarıda belirtildiği gibi hem Anayasa'nın 73 üncü maddesine aykırıdır, hem de KDVK'nın 29/4 üncü maddesiyle verilen yetkinin sınırının aşılması anlamına gelmektedir.

50 Seri No.lu Genel Tebliğ'le yapılan düzenleme KDVK'nın ana ilkelerine aykırıdır. Tebliğ'de, promosyon ürünü olarak verilen malın tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan asıl mala ait KDV oranından yüksek olması halinde, promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin satışı yapılan asıl malın tabi olduğu orana isabet eden kısmının indirimine, kalan tutarın ise gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak hesaplara intikaline izin veren bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme daha sonra, KDVK'nın 29 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının son cümlesinde 4369 Sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile, promosyon ürününe ilişkin KDV oranının , satışı yapılan mala ait KDV oranından yüksek olması halinde, promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılmasından sonra

kalan kısmın gelir ve kurumlar vergisi açısından gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınması yerine, mükellefe iadesi öngörülmüştür. Bu düzenlemenin ise, devletin gelir kaybını ve firmalar arası haksız rekabeti artıracak dikkati çekiyor.

Örneğin, bir otomobil firması, X otomobilini üretmek için 5 milyar TL tutarında girdi kullanmakta ve 5 milyar x 0,18= 900 milyon TL KDV ödemektedir. Üretilen otomobil, vergiler hariç 10 milyar TL'ye satılmakta ve,

$$10.000.000.000 \times 0,27 = 2.700.000.000 \text{ TL (ÖTV)}$$

$$12.700.000.000 \times 0,18 = 2.286.000.000 \text{ TL KDV}$$

hesaplanmaktadır. Bu durumda firma, hesaplanan KDV'den yüklendiği KDV'yi indirerek;

$$2.286.000.000 - 900.000.000 = 1.386.000.000 \text{ TL KDV ödeyecektir.}$$

Aynı firmanın, tirajı çok düşük de olsa bir gazete çıkardığını, gazete ile birlikte bir otomobil dergisini ek olarak verdiğini ve müşterinin gazete ile birlikte otomobil dergisini de satın almak istemesi halinde gazete bedelinin 10 milyar TL olduğunu duyurduğunu varsayalım. Bu durumda, yani otomobilin gazete ile birlikte promosyon olarak verilmesi halinde firma,

$10.000.000.000 \times \%1 = 100.000.000 \text{ TL KDV hesaplayacak ve otomobilin girdileri nedeniyle yüklenmiş olduğu 900.000.000 TL KDV'nin 100.000.000 TL'sini indirim konusu yapacak, indiremediği 800 milyon TL 'nin iadesini talep edecektir.}$

Bu örnek, otomobilini gazete ile birlikte promosyon olarak alan müşterinin 100 milyon TL KDV öderken, otomobilini bayiden satın alan müşterinin 2.286.000.000 TL KDV ödemek durumunda kalacağını göstermektedir.

Mevcut uygulamaya devam edilmesi halinde, asıl malın yanında verilen promosyon ürünün asıl mal haline gelmesi, asıl malın ise promosyon ürünü haline düşmesi, olayın, gazetenin yanında promosyon ürünü değil, promosyon ürününün yanında gazete verilmesine dönüşmesi kaçınılmazdır¹.

¹ Mehmet KOÇ, "Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Yıl:7, Sayı:81, Eylül 1999, s.45-49.

Soruna çözüm olarak, KDVK'nın kabul ettiği indirim mekanizmasına göre, promosyon ürünleri tüketiciye teslim edilirken emsal bedel üzerinden, promosyon ürününün tabi olduğu oranda KDV'ye tabi tutulması ve hesaplanan KDV'den söz konusu ürünün satın alınması sırasında hesaplanan KDV'nin indirilmesi kabul edilebilir. Sorunun bu şekilde çözümü mümkün iken, 50 Seri No.lu Tebliğ'de belirtilen şekilde çözülmeye çalışılması, KDVK hükümleri uyarınca KDV'ye tabi olan promosyon ürünü teslimlerinde KDV doğuran olayın meydana gelmediği anlamına gelir.

KDVK'nın 2 nci maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik yada onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bu bağlamda, örneğin belli bir sayıda kupon karşılığı promosyon olarak verilecek bir bilgisayarın okuyucuya teslimini, gazete veya kuponların tesliminden ayrı düşünmek gerekmektedir. Çünkü gazete veya kuponların okuyucuya teslimiyle, bilgisayarın tasarruf hakkı, malik veya onun adına hareket edenlerce okuyucuya devredilmiş sayılamaz.

Öte yandan, KDVK'nın 28 inci maddesinde, vergi oranının ilgili işleme uygulanacağı hükme bağlanmış olup, işleminden anlaşılması gereken Kanun'un 1 inci maddesinde belirtilen teslim ve hizmetlerdir.

Dolayısıyla, asıl malın yanında promosyon olarak verilen malların teslimi, asıl malın tesliminden ayrı bir işlemdir ve bu işleme, bu işlem için öngörülmüş olan KDV oranının uygulanması gerekir.

B. Kat Karşılığı İnşaat İşlerine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Kat karşılığı inşaat işlerinde verginin doğması konusunda vergi idaresi ile yargı organlarının farklı görüşte olması sorun yaratmaktadır.

Konut yada işyeri karşılığı başkalarının arsasına inşaat yapılması işleminin KDV yönünden vergilendirilmesinde ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitinde problemlerle karşılaşmaktadır. Bu problemlerin kaynağı ise, kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi idaresince yapılan uygulamanın yargı organları tarafından kabul görmemesidir. Vergi idaresinin görüşünde ısrar etmesi, yargı organı kararlarının ise vergi idaresi görüşünün aksine yerleşik hale gelmesi, bir yandan vergi idaresini bir gelir kaybıyla karşı karşıya

bırakırken, diğer yandan da, mükellefleri arsa karşılığı inşaat işlerinde vergileme yönünden yapacakları işlemler konusunda tereddüte düşürmektedir.

Aradaki soruna açıklık getirmek amacıyla aşağıda vergi idaresinin ve yargı organlarının görüşüne değinilecektir.

1. Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi idaresi, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumuna ilişkin görüşünü 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir.

Söz konusu Genel Tebliğ’de, arsa karşılığı inşaat işleri “trampa” olarak değerlendirilmiştir. Tebliğ’de yapılan açıklamalara göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması yada arsa sahibinin arsa alım-satımını mutad veya sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimi KDV’ye tabi olacaktır.

Vergiye doğuran olay ise; arsanın başlangıçta müteahhide devri diğer bir ifade ile teslimin tapu siciline tescille birlikte yapılması halinde, tescil anında; teslimin tapu siciline tescilden önce yada sonra olması veya arsanın arsa sahibinin uhdesinde kalması ve yapılan sözleşmeyle birlikte müteahhide teslimi halinde, teslim anında meydana gelmektedir.

Arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsanın daire yada işyeri karşılığında müteahhide teslimi ise KDV’nin konusuna girmediğinden, vergiye tabi olmayacaktır.

Müteahhitler tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan net alanı 150 m²’nin altındaki konut teslimleri 31.12.1997 tarihine kadar Geçici 8 inci madde gereğince KDV’den istisna, 01.01.1998 tarihinden itibaren KDV’ye tabi, 150 m²’nin üzerindeki konutlar ile işyeri teslimleri ise ne olursa olsun KDV’ye tabidir. Bu teslimlerde vergiyi doğuran olay, yapı kullanma izninin diğer deyişle iskan raporunun alındığı tarihte gerçekleşecek, ancak yapı kullanım iznin alınmadan önce fiili kullanım gerçekleşirse, fiili kullanıma terk anında gerçekleşmiş sayılacaktır.

2. Yargı Organının Görüşü

Danıştay konuyu, vergi idaresi uygulamasının tam aksi yönünde değerlendirmekte ve kat karşılığı inşaat işlerinin trampa olarak değerlendirilemeyeceği doğrultusunda kararlar vermektedir. Danıştay'ın bu konudaki kararları yerleşik hale gelmiştir². Ancak, Danıştay kararlarının genellikle işyeri teslimlerine yönelik olmasından, sadece arsa sahibine arsa karşılığı işyeri teslimlerinin KDV'ye tabi olacağı sonucuna varılmamalıdır. Burada arsa ticari bir işletmeye dahil olmadığı sürece, arsa sahibine arsa karşılığında konut veya işyeri teslimi önem arz etmemektedir. Çünkü gerçek kişinin şahsi mülkü olan arsa karşılığında işyeri sahibi olması, onun ticari kazanç sahibi olduğu anlamına gelmemektedir.

Danıştay 11. Dairesi'nin vergi idaresinin lehine verdiği kararlarda belirttiği "...arsa karşılığı arsa sahibine yapılan işyeri teslimleri, ticari faaliyet kapsamına girdiğinden KDV'ye tabi olacağı açıktır...." ifadesi; arsa sahibiyle müteahhit arasındaki ilişkiye dikkat çekilmek istenmesindendir³.

Kat karşılığı inşaat işlerine çözüm getirebilmek için, bu işlemleri teslim kabul eden vergi idaresinin görüşü ile bu işlemleri hizmet kabul eden Danıştay'ın görüşünü ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

Arsa karşılığı, arsa üzerinde yapılacak binadan kat verme taahhüdü karma sözleşme niteliğindedir. Yani bir taraftan müteahhidin yapacağı binanın bir kısmının arsa sahibine terk edilmesi diğer taraftan buna karşılık arsa sahibinin kendisine verilecek bağımsız bölümlere ilişkin arsa payının mülkiyetinin müteahhide devredilmesi söz konusudur.

Burada müteahhide devredilen arsa payının (bedelinin) karşılığı olarak müteahhidin arsa sahibine konut veya işyeri teslimi söz konusudur. Karma sözleşmenin bu kısmı satış veya trampa olarak görülmektedir.

² Abdullah TOLU, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000, s.272-273.

³ ERDEM, a.g.m., s.151.

Borçlar Kanunu'ndaki hüküm ve trampanın tanımından anlaşılan trampanın bir hak veya malın paradan başka, bir mal veya hak ile değiş-tokuşudur. Bu işlem ise satış hükmündedir. Şöyle ki; trampada bulunan taraflar sahip oldukları malları para ile birbirlerinden satın almak yerine anlaşarak değiş-tokuş etmektedir. Bu durumda tarafların sahip olduğu mal karşılığında para veya mal almış olması sonucu değiştirmemektedir. Yani bu işlem, karşılıklı iki satıştan başka bir şey değildir. Burada arsa sahibi arsanın üzerinde yaptırmak istediği binayı müteahhide para ile yaptırmak yerine yapılacak binanın bir kısmını almak suretiyle inşa ettirirken, müteahhit para ile satın alacağı arsayı inşa ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını vermek suretiyle trampa yoluyla satın almaktadır. Müteahhit yönünden, arsa üzerine inşa edilen daire ve işyerleri, imal edilen emtia niteliğindedir. Müteahhit, bu şekilde imal ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine vererek arsayı satın almaktadır. Dolayısıyla, burada karşılık olarak gerçekleşen iki teslim söz konusu olmaktadır. Bu teslimde paranın yerini, arsanın üzerine yapılan binanın müteahhitte kalan kısmının arsa payı almaktadır.

Müteahhit yönünden para karşılığı binayı inşa etmekle, arsa üzerine yapacağı binanın bir kısmı ile arsa payını devralması arasında tek fark vardır. Bu ise; para (bedel) karşılığı binayı yaptırmak eyleminde, binanın tamamı arsa sahibine kalmakta, buna karşılık para çıkışı olmaktadır. Yapılacak binanın bir kısmı ile arsa payının müteahhide kalması eyleminde ise, binanın tamamı yerine bir kısmı arsa sahibine kalmaktadır. Buna mukabil para çıkışı olmamaktadır.

Birinci eylemde, müteahhit para karşılığında inşaat işi yapmakta yani bir hizmet vermekte; ikinci eylemde ise, müteahhit inşa ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine vermek suretiyle arsanın bir kısmına sahip olmaktadır.

Birinci durumda bir hizmetten, ikinci durumda ise karşılıklı iki teslimden söz etmek mümkündür.

Konuya ilişkin çözüm ise, arsa karşılığı inşaat işlerinde vergi idaresinin 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile Danıştay 11 inci Dairesinin son verdiği kararlar doğrultusunda hareket edilmeli ve müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut

ve işyeri teslimleri KDV'ye tabi tutulmalıdır. Ayrıca bu teslimler nedeniyle fatura düzenlenmesi de uygun olacaktır⁴.

C. Zayi Olan Mallara Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Satın alma, ithalat vb. şeklinde iktisap edilen mal ve hizmetlerin vergisi, iktisap edildiği dönemde, yeterli mahsup potansiyeli bulunmak şartıyla, bütünüyle indirilir.

KDVK'nın 30 uncu maddesinin (c) işaretli bendinde zayi olan malların indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, iktisap edildiği dönemde vergisi bütünüyle indirilmiş olan mal sonradan zayi olduğunda, indirilmiş olan vergisinin aynı dönemde ödenmesi gerekir. Bu hallerde, indirilmiş verginin tekrar ödenmesi bakımından vergiyi doğuran olay, malın zayi olduğu dönemin son günü olarak kabul etmek gerekir⁵.

KDVK'nın 30 uncu maddesinin (c) bendi hükmü, esas itibariyle vergilendirme emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesiyle yaratılabilecek vergi kaybını önlemek amacıyla yönelik bulunmakta, bunun yanı sıra tasarı genel esprisi itibariyle her kademede yaratılan katma değeri mutlaka vergilendirmeyi hedeflemektedir. Bu açıdan bakıldığında malların mükellef tarafından kendi özel ihtiyaçlarında kullanılması ile zayi edilmesi arasında hiçbir fark bulunmamakta dolayısıyla zayi olan mallar için alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün görülmemektedir⁶. Zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirilmiş olması halinde ise, indirilen vergiler düzeltilmektedir. Vergi idaresince, indirilmiş bulunan vergilerin düzeltilerek tekrar ödenmesini sağlamak bakımından vergiyi doğuran olayın, malların zayi olduğu dönemde meydana geldiği kabul edilmektedir.

Zayi olan mallara ait indirilmiş vergilerin düzeltilmesi açısından; malların kısmen veya tamamen zayi olup olmadığı ve zayi olan malların emsal bedelleri takdir komisyonlarınca belirlenmektedir.

⁴ ERDEM, a.g.m., s.155.

⁵ ÖZBALCI, a.g.e., s.317.

⁶ Ahmet KAVAK, "Zayi Olan Malların Katma Değer Vergisi", *Vergi Sorunları*, Sayı:118, Temmuz 1998, s.8.

Takdir Komisyonlarınca zayi olan mallara ait emsal bedellerin, malların zayi olduğu dönemden sonraki tarihlerde belirlenerek taraflara tebliğ edilmesi durumunda, indirilmiş bulunan vergilerin düzeltilmesi açısından vergiyi doğuran olayın, malların zayi olduğu dönemde mi yoksa Takdir Komisyonu kararının tebliğ edildiği dönemde mi meydana geldiği hususu vergi idaresi ile mükellefler arasında sorunlara neden olmaktadır⁷.

KDVK'nın 35 inci maddesinde, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi vb. sebeplerle matrahta değişiklik olduğu durumlarda, düzeltme işleminin değişikliğin meydana geldiği dönemde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Sorunlara yönelik olarak belirtildiği üzere vergi idaresi, zayi olan mallara ilişkin olarak indirilen vergilerin, zayi olayının meydana geldiği vergilendirme döneminde düzeltilmesi gerektiği görüşündedir.

KDVK'nın 35 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinde düzeltmeye esas olacak matrah ve KDV bellidir ve düzeltmenin değişikliğin meydana geldiği dönemde yapılması normaldir. Ancak, malların zayi olması işleminde, malın zayi olan bölümünün ve dolayısıyla düzeltilecek verginin mükellef tarafından tespiti mümkün değildir. Bu tespit ancak Takdir Komisyonunca yapılabilir.

Bu nedenle, zayi olan mallar nedeniyle yüklenilip indirilen vergilerin düzeltilmesi açısından vergiyi doğuran olayın Takdir Komisyonu kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihte meydana geldiği kabul edilmeli ve düzeltme bu dönemde yapılmalıdır⁸.

II. HİZMET İFASI VE HİZMET İFASI SAYILAN HALLERE YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Hizmet ifası ile hizmet sayılan hallere yönelik sorunlar ve çözüm önerileri inşaat taahhüt işleri, serbest meslek hizmetleri, ciro primleri, ithalat komisyonları şeklinde ele alınmıştır.

⁷ Abdullah TOLU, "Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", s.83.

⁸ TOLU, Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, s.101.

A. İnşaat Taahhüt İşlerine Yönelik Sorunlar ve Çözüm Önerileri

İnşaat işiyle uğraşan mükelleflerin kısım kısım yaptıkları işler için, genellikle her ay hakediş belgesi düzenlenmekte ve bu belgelerin resmi merciler tarafından onaylanmasından sonra hakediş belgeleri ödenmektedir. İşin kamu kurum ve kuruluşlarına yapılması halinde bir hakediş ödemesi ise, Tahakkuk Müzekkeresi ve Verile Emri düzenlenerek ita amiri tarafından onaylanmasına bağlı bulunmaktadır.

İşin yapılmasından itibaren, hakediş raporunun hazırlanması ve bu raporlara istinaden yapılacak ödemelerin tahakkuk ettirilerek ödenmesi arasında uzun bir zaman olması, bu işe ait KDV'nin ne zaman doğacağı ve hesaplanarak beyan edileceği sorununun gündeme getirmektedir. KDV'yi doğuran olayın, hak edişin resmi makamlarca onaylandığı tarihe bağlanması, bu mükelleflerin henüz tahsil etmediği bedelin KDV'sini beyan etmesini gerektirmekte ve önemli finansman sorunlarına neden olabilmektedir⁹. Yani müteahhitler istihkak bedellerini süresinde alamadıkları zaman, tahsil etmedikleri Katma Değer Vergisini ödemek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum kendilerine önemli bir finansman yükü getirmektedir¹⁰. İhaleler döviz cinsinden yapılarak bu finansman yükü bir ölçüde hafifletilmek istenmiştir. Fakat bu durumda da, döviz cinsinden veya dövize endekslenerek yapılan yıllara sari inşaat onarım işlerinde bedelin geç ödenmesi durumunda oluşan kur farklarının vergiye tabi olup olmadığı sorunu söz konusu olmaktadır¹¹.

İnşaat taahhüt işleriyle ilgili olarak bahsedilen öncelikli sorunlardan biri, müteahhidin hakediş bedelini fiilen tahsil edememesi ancak buna rağmen bedel üzerinden hesaplanan KDV'yi ödemek zorunda olmasıdır. Bu durumda yapılacak önerilerden bir tanesi, kamu ihalelerinde KDV oranlarının indirilmesi şeklindedir. Bu öneri, KDV'de aynı tür hizmetler bakımından farklı oranların belirlenmesinin doğru olmaması nedeniyle uygulanabilir görülmemektedir. Ancak böyle bir uygulama tüm inşaat onarım hizmetlerinde KDV oranının farklı tespit edilmesi ile sağlanabilir.

⁹ Bülent GEDİKLİ, "İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olay", *Yaklaşım*, Yıl:7, Sayı:84, Aralık 1999, s.62.

¹⁰ Nuri DEĞER, "İnşaat Sektörü Sorunlar ve Çözümler Paneli IV'ün Değerlendirilmesi", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz 1998, s.12.

¹¹ Osman ARIÖĞLU, "İnşaat Sektörünün Vergisel Sorunları", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz 1998, s.37.

Mevcut KDV oranlarına göre %8'in daha altında bir oranın tespit edilmesi, müteahhit üzerinde bir miktar KDV yükünün kalmasına neden olacaktır.

Bu konuda söz konusu olabilecek ikinci çözüm, kamu ihalelerinde vergiyi doğuran olayın hak edişin ita amirince onaylanmasına değil, fiili ödemenin yapılmasına bağlanması olabilir. Bu çözümün de, uygulamadaki tahakkuk prensibinden bir sapma oluşturacağı düşüncesine dayanılarak eleştirilmesi söz konusudur.

Soruna ilişkin bir diğer çözüm ise kamu ihale makamlarının edimlerini zamanında yerine getirmesi konusunda gerekli tedbirlerin alınmasıdır. Ancak, bugüne kadar yapılan uygulamalarda çıkan aksaklıklar, alınması gerekli tedbirlerin de fazla etkili olmayacağı görüntüsünü vermektedir.

Bir diğer sorun ise, bedelin dövizde endeksli olduğu hakediş ödemelerinde ödemenin geç yapılması sonucu oluşan kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı idi. Bu konu, Bakanlıkça Ağustos 1997'de verilen 32761 Sayılı Özelge ile "bedelin döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihalelerle işin mahiyeti nedeniyle döviz cinsinden veya dövizde endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil edilmeyecektir ve bedelin dövizde bağlandığı diğer işlemlerde ise geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil olacaktır" şeklinde çözümlenmiştir¹².

Bu özelgeden de görüleceği üzere Bakanlık olayı işin fiiliyatındaki zorlukları da dikkate alarak kademeli olarak çözme yoluna gitmiştir. Geç ödeme nedeniyle oluşan kur farkları için KDV bakımından vergiyi doğuran olay ise, inşaat ve onarım işlerinin doğal bir unsuru olarak işin bittiği yıl gerçekleşmektedir.

B. Serbest Meslek Hizmetleri

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, serbest meslek kazancının vergilendirilebilmesi bu kazancın elde edilmesine bağlıdır. Serbest meslek kazançlarında, ticari kazançlarda olduğu gibi tahakkuk esası değil, tahsilat esası

¹² Volkan YÜKSEL, "KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu", Erişim: http://www.alomaliye.com/kdv_kur_farklari.htm [23.05.03]

geçerlidir. Serbest meslek kazancı tahsil edilmediği sürece gelir vergisi açısından vergilendirilmemektedir.

Serbest meslek faaliyetlerinde vergilendirmeyi tahsile bağlayan GVK ile hizmetin ifasına dayandıran KDVK birbiriyle çelişmektedir. Her iki vergi kanunu arasındaki çelişki, her iki vergi açısından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespiti konusunda mükellefler ile vergi idaresi arasında sorunlara neden olmaktadır. Serbest meslek faaliyetlerinde vergiyi doğuran olayın KDV ve GV açısından farklı esaslara bağlanmasının nedeni ise, GV'nin geliri, KDV'nin ise işlemi vergilendirmek istemesinden kaynaklanmaktadır¹³. Farklı esaslar ise, belge düzeninden, zamanaşımına kadar pek çok konuda sorun yaratmaktadır.

Serbest meslek faaliyeti GVK'nın 65 incimaddesinde; “Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam veya hesabına yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

GVK yönünden, serbest meslek faaliyetlerinde tahsilat esası geçerli olup, bu faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirilebilmesi için, tahsil edilmiş olması gerekir. Serbest meslek kazancı elde edilmediği sürece, gelir vergisi yönünden vergilendirilmemektedir. Dolayısıyla, gelir vergisinde serbest meslek kazançları yönünden vergiyi doğuran olay, kazancın tahsil edilmesiyle meydana gelmektedir. Serbest meslek kazancının elde edildiğini gösteren serbest meslek makbuzu ise, VUK'un 237 nci maddesine göre, tahsilat yapıldığında düzenlenmektedir.

Serbest meslek hizmetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay ise Kanun'un 10/a maddesine göre, hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Bu durumda, serbest meslek faaliyetinin ifa edilmesi KDV'de vergiyi doğuran olay için yeterlidir. Bedelin nakden veya hesaben tahsil edilip edilmemesi KDV'de vergiyi doğuran olayın hizmetin ifası ile meydana geldiğini etkilememektedir.

Hizmet bedelinin kısmen veya tamamen hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte tahsil edilmesi halinde, hizmetin ifası ile KDV doğmaktadır. GVK

¹³ Masum TÜRKER, “Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV'nin; Bedelin Tahsil Edildiği Tarihte Doğduğu”, *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, s.37.

yönünden ise, hizmet bedeli tahsil edilmediği için vergiyi doğuran olay meydana gelmemekte, serbest meslek makbuzu düzenlenememektedir¹⁴. Hizmet bedelinin işleminin uzayarak izleyen takvim yılına sarktığı durumlar da, uygulamada sıkça rastlanılmaktadır.

Bu durumda, hizmet bedeli hizmetin ifasından sonraki tarihlerde tahsil edilse dahi, KDV hizmetin ifası anında doğmaktadır. Ancak bu tarihte henüz hizmet bedelinin tahsil edilmemesi nedeniyle serbest meslek makbuzu düzenlenemediğinden, KDV'nin belge üzerinde gösterilmemesi durumu ortaya çıkmaktadır. Aynı durum, her iki vergi açısından da zamanaşımının farklı tespit edilmesine neden olmaktadır¹⁵.

Bahsedilen sorunun çözümüne yönelik olarak iki yol önerilmektedir. Birincisi, belge düzenlenmeden, hizmeti yapanın yasal defter ve hesaplarında o aya ait hizmete ilişkin KDV'yi tahakkuk ettirmesi ve ödemesidir. İkincisi ise, serbest meslek makbuzunun sadece KDV bilgilerini içerecek şekilde düzenlenmesidir.

Ancak önerilen her iki yol da, belge sistemine zarar verebilecek niteliktedir. Çünkü, KDV'nin beyanı ve indirimi açısından (özel haller hariç), verginin belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekir. Bu nedenle, KDV'nin defter kayıtları üzerinden tahakkuk ettirilmesi mümkün değildir. Ayrıca, sadece KDV bilgilerini içeren belge düzenlenmesi, belgeleme rejiminde tahsilatın yapılmasına bağlı olarak tanzim edilecek olan ikinci makbuzun ne şekilde düzenleneceği hususunda da problemler çıkarabilecektir.

Serbest meslek hizmetlerinde ortaya çıkan bu soruna benzer bir sorun, 3316 Sayılı kanunla KDVK'nın 10/h bendinde yer alan kiralamalarda vergiyi doğuran olayda rastlanmaktaydı. Nitekim, söz konusu bend yürürlükten kaldırılarak, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasında vergiyi doğuran olayın,

¹⁴ Zeki YANIK, "Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olay", *Yaklaşım*, Yıl:3, Sayı:35, Kasım 1995, s.64-65.

¹⁵ TÜRKER, a.g.m., s.38.

GVK'daki düzenlemeye paralel olarak gayri menkul sermaye iradının elde edilmesi ile meydana geldiğinin kabulü ile çözümlenmiştir¹⁶.

Serbest meslek hizmetleri için de, GVK ve KDVK arasındaki çelişkiden kaynaklanan bu sorunun giderilmesi konusunda en uygun çözüm yolunun, kiralama işlemlerinde gidilen yöntemle benzer bir yöntem olarak, KDVK'nın 10 uncu maddesine "serbest meslek hizmetlerinde, bedelin tahsili" şeklinde yeni bir bendin eklenmesinin uygun olacağı ileri sürülüyor¹⁷.

C. Ciro Primleri

Çalışmanın ikinci bölümünde ciro primlerinin KDV karşındaki durumuna ilişkin olarak 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'nin L/2 bölümündeki açıklamaya yer verilmişti. Yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, vergi idaresi ciro primlerinin KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.

Bununla beraber, yargı organları ise bu konuda farklı görüş taşımaktadır. Yargı organları, satıcının bazı şartları gerçekleşmesine bağlı olarak yıl sonunda, belli bir ciro aşıldığında alıcıya yaptığı iskонтoların hizmet ifası veya mal satışı karşılığı olmayıp teşvik amacıyla yapıldığı, bu tür iskонтoların KDVK'nın 2, 3, 4 ve 5 inci maddelerinde yer alan teslim ve teslim sayılan haller ile hizmet ve hizmet sayılan hallerle bir ilgisi bulunmadığından, müşteri firmanın belli bir iskonto almaya hak kazandığı anda yani ana firmaya karşı yapmayı üstlendiği hizmetin tamamlanmasıyla KDV'de vergiyi doğuran olay söz konusu olmayacaktır. Yargı organlarının bu görüşü yerleşik hale gelmiştir¹⁸.

Danıştay'ın bu konuda verdiği bazı kararların özeti aşağıda verilmiştir:

¹⁶ İsmail ASLAN, "Serbest Meslek Hizmet Bedellerinin Vadesinde Tahsil Edilememesinin Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı:138, Mart 2000, s.123.

¹⁷ Aynı görüş için Bkz., YANIK, a.g.m., s.66. ve TÜRKER, a.g.m., s.39.

¹⁸ Adil ÖNER, "Ciro Primi (İskontosu) Adı Altında Bedelsiz Mal Verilmesi İşleminde KDV", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, s.118.

“Peşinat, ödeme, ekstra, yıl sonu adlarıyla yapılan iskontolar, mal satışı veya hizmet ifası karşılığı olmayıp teşvik amacıyla yapıldığından, KDV’ye tabi olmayacaktır”¹⁹.

“Belli bir ciro aşılması halinde uygulanan iskontonun,

- Malın satışı ve satışın miktarıyla ilgili olması nedeniyle, satıcının alıcıya belli bir miktarın üzerinde mal satması halinde birim fiyat yada toplam satış tutarı üzerinden belli oranda yapılan indirim şeklinde tanımlanan miktar iskontosu olarak kabul edilmemesi gerekir.

- Doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmaması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında KDV’ye tabi tutulması mümkün değildir”²⁰.

Yargı organı kararlarına göre ödemelerin aynı olarak yapılması halinde de durumun değişmeyeceği sonucuna varılır.

Ciro primleriyle ilgili bir diğer sorun ise, 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nde, ciro primlerinin ait oldukları dönemin tespiti ile ilgili bir açıklamaya herhangi bir şekilde yer verilmemesidir.

Bu sorunlardan ilki, vergi idaresinin, kısaca ciro primleri olarak nitelenen, iskontoların KDV’ye tabi tutulması görüşünün Danıştay tarafından kabul görmemesidir. Bu konuda vergi uygulamalarının yorumlandığı eserler incelendiğinde eser sahiplerinin, Vergi İdaresi’nin değil Danıştay’ın verdiği kararlara katıldıkları gözlenmektedir. Maliye Bakanlığı’nın görüşünü yansıtan 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği’nin aksine, yıl sonlarında, belli bir ciro aşıldığında ciro primi ve benzeri adlar altında bedelsiz mal verilmesi işlemi, ana firmaya karşı verilen bir hizmetin karşılığını oluşturmamaktadır. Bu adlar altında bedelsiz mal verilmesinin amacı mal teslimi veya hizmet karşılığı olmayıp, satış limitini geçen ilgili firmaları teşvik etmektir. Ayrıca, bu durumun, KDVK’nın 2, 3, 4 ve 5 inci maddelerinde düzenlenen teslim, teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan hallerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu konuda, vergi idaresinin de ciro primlerinin hizmet karşılığı

¹⁹ Danıştay 11. Dairesinin 15.5.1996 Tarih ve E: 1996/1370, K: 1996/1927 Sayılı Kararı, **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı:44, Ağustos 1996, s.124.

²⁰ Danıştay 11. Dairesinin 2.7.1996 Tarih ve E: 1995/2327, K:1996/2834 Sayılı Kararı, **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:47, Kasım 1996, s.134-135.

olarak verilmediği ve satıcı firmanın keseceği bir alacak dekontuyla hesaplara intikal ettirilebileceği görüşünü benimsemesi gerekir²¹. Konunun tebliğle düzenlenmesi iyi olacaktır.

Ciro primleri ile ilgili ikinci tartışmalı durum, primlerin ait oldukları dönemin tespiti ile ilgiliydi.

Esasen, KDVK'nın 1 inci maddesinde ticari kazançlarla kurulan doğal bağlantı dolayısıyla KDV uygulamalarında da dönemsellik ilkesinin varlığını kabul etmek gerekeceğinden, bu yönde bir açıklamaya gerek yok gibi görünmektedir. Ancak, özellikle yılın kapanmasından sonraki tarihlerde kesin tutarı belli olan ciro primlerine ilişkin KDV'lerin hangi dönemin beyanlarıyla ilişkilendirilecekleri konusunda vergi idaresinin uygulamaya yön verebilecek yetkisini kullanması gereklidir. Ciro primine hak kazananların kendilerine uygulanacak prim tutarını 31 Aralık tarihi itibarıyla öngörebildikleri durumlarda, prim uygulaması dolayısıyla ortaya çıkan KDV'lerin Aralık ayına ait KDV beyanlarına yansıtılmasının gerektiği düşünülmektedir. Ancak, uygulanacak prim tutarının bu prime hak kazanan toptancı veya perakendecilerce öngörülemediği durumlarda doğacak KDV'nin, hak kazanılan primlerin kesin tutarlarının belirlendiği dönemin beyanlarıyla ilişkilendirilmesi dışında bir çıkar yol yoktur. Vergi idaresinin, önceki KDV dönemlerine ait oldukları halde sonraki dönemlerde gelen fatura veya benzeri belgelerde yer alan KDV'lerin indirimi konusunda benimsediği esnek yaklaşım nedeniyle, bu çözüm yönteminin vergi idaresinin bakış açısına ters olduğu savunulamaz²². Vergi idaresinin, ciro primlerine ilişkin KDV'lerin ait olduğu dönemlerdeki belirsizlikleri ortadan kaldırmak için de tebliğ düzenleyerek görüşünü bildirmesi gerekmektedir.

D. İthalat Komisyonları

İthalat komisyonculuğu hizmetinin KDVK'nın 1/1 inci maddesine göre vergiye tabi olduğu konusu bir önceki bölümde açıklanmıştı. Bu açıklamalara göre,

²¹ Bülent DOĞU, "Ciro Primlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu ve Belgelendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 233, s.129.

²² Harun KAYNAK, "Ciro veya Performans Primlerinde Vergisel Sorunlar", *Yaklaşım*, Yıl: 8, Sayı:96, Aralık 2000, s.136.

ithalat komisyon bedeli satıcı firma tarafından malın maliyet bedeline dahil edilmek suretiyle ithal sırasında mal bedeli içerisinde, bir kez de, komisyoncu tarafından yabancı firmaya fatura edilmek suretiyle iki kez vergilendirilmektedir. Aynı bedel üzerinden iki kez vergi alınması vergi idaresi ile mükellefler arasında sorunlara neden olmaktadır.

Öte yandan, ithalat işlemlerine aracılık eden Türkiye’de ikamet eden gerçek veya tüzel kişilere ödenen komisyonların KDV’ye tabi olup olmadığının tespitinde bu hizmetten yurt içinde mi, yoksa yurt dışında mı faydalandığı konusu idare ile mükellefler arasında sorunlara neden olmaktadır²³

Aracılık hizmetlerinde, hizmetten faydalanma yerinin açık bir şekilde belirlenmesi mümkün olmamaktadır. AB uygulamasında, hizmetten nerede faydalandığı kesin olarak bilinemeyen hallerde müşterinin bulunduğu ülke, hizmetten faydalanılan yer olarak kabul edilmekte ve vergilendirme hakkının müşterinin bulunduğu ülkeye ait olduğu hususu göz önüne alınarak, KDV’den istisna edilmektedir.

İthalat komisyonlarının mükerrer vergilenmesini önlemenin 3 yolu olabilir:

- Yabancı ihracatçı, komisyon bedelini malın maliyetine dahil etmeyebilir.
- İthalat komisyonlarının gümrükte vergilendirildiğinin tevsik edilmesi halinde, komisyoncu aynı bedel üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplamayabilir. Bu komisyonların gümrükte vergilendirildiği, ihracatçı satış faturası ve gümrük makbuzu ile belgelendirilebilir.
- AB uygulaması paralelinde, müşterinin yurt dışında olduğu dikkate alınarak; Türkiye’de yerleşik komisyoncu tarafından yapılan ithalat komisyonculuğu hizmeti, hizmet ihracatı kapsamında, KDV’den istisna edilebilir²⁴

²³ KIZILOT, a.g.e., s.505.

²⁴ KIZILOT, a.g.e., s.509-510.

III. İTHALATTA VERGİYİ DOĞURAN OLAYA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Mal ithalatında KDV yönünden vergiyi doğuran olayın, Gümrük Kanunu'na göre Gümrük Vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, Gümrük Vergisi'ne tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana geleceği ifade edilmektedir.

Yurt dışından sağlanan hizmetlerin ise nitelik olarak bir mal gibi gümrükten geçmesi söz konusu olmamaktadır. KDV Kanunumuzda ise sadece mal ithalatına ilişkin düzenlemelerin yapılması ile yetinilmiş, yurt dışından sağlanan hizmetlerle ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durum ise, yurt dışından sağlanan hizmetlerin KDV yönünden vergilendirilmesinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ve dövizin Türk Lirasına çevrileceği tarih ile KDV'nin beyan edileceği dönemin tespiti gibi benzeri konularda sorunlar ortaya çıkmasına neden olmaktadır²⁵.

3065 Sayılı KDVK'nın 1 inci maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler belirlenmiştir. Kanun'un 1 inci maddesinin 1 inci bendinde, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddenin 2 nci bendi ile, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmış, maddenin giriş cümlesinde ise bu işlemlerin Türkiye'de yapılması koşulu getirilmiştir. Diğer yandan, işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kastedilen husus ise Kanun'un 6 ncı maddesinde mal ve hizmet kavramları yönünden ayrı ayrı belirlenmiştir. Söz konusu hükmün (b) bendine göre, hizmet bakımından işlemin Türkiye'de yapılması; hizmetin Türkiye'de yapılmasını ve hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

Mal ithalatı ve hizmet ithalatı şeklinde ayırdığımız ithalat konusunda, mal ithalatına yönelik bir sorun söz konusu değildir. Kanun'un ilgili bölümlerinde de mal ithalatına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Hizmet ithalatı yada yurt dışından sağlanan hizmetlerin vergilendirilmesi konusunda ise vergi idaresi görüşünü 15 Seri

²⁵ Abdullah TOLU, "Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV, Dövizin TL'ye Çevrileceği Tarih ve KDV'nin Hesabı", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997, s.116-117.

No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlemiştir. Söz konusu tebliğe göre; Katma Değer Vergisi Kanun'unun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanun'un 6/b maddesine göre, Türkiye'de yapılan, ve 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 Kanun'un 9 uncu maddesi gereğince hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir²⁶.

Tebliğdeki açıklamaların incelenmesinden de farkedileceği üzere vergi idaresi, yurt dışından sağlanan hizmetleri hizmet ithalatı olarak değil, Kanun'un 6/b maddesi gereği Türkiye'de yapılan işlemler olarak değerlendirmekte ve vergilendirme usulünü buna göre belirlemektedir. Hizmetin Gümrükten geçmesinin söz konusu olmaması ve gümrük vergisindeki esaslara bağlanamaması da idareyi bu şekilde düzenleme yapmaya yönlendirmektedir. Dolayısıyla, yurt dışından sağlanan hizmetler hizmet ithali olarak değil, Türkiye'de yapılan hizmetler kapsamında, Kanun'un 1/1 ve 6/b maddelerine göre KDV'ye tabi olacaktır.

Kanun'un 1/1 ve 6/b maddeleri gereğince, Türkiye'de yapılan işlem olarak değerlendirilen yurt dışından sağlanan hizmetlerde ise vergiyi doğuran olayın tespiti, Kanun'un 10 uncu maddesine göre yapılmaktadır. Madde hükmüne göre, yurt dışından sağlanan ve Türkiye'de yararlanılması nedeniyle KDV'nin konusuna giren hizmetlerde vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir. Hizmetin yapıldığını gösteren husus ise fatura düzenlenmesidir²⁷. Kısaca, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile, ülke dışından sağlanan hizmetlere ait KDV'nin, hizmetten yararlanan ülke içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği açıklanmış fakat verginin ne zaman beyan edileceği açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu durumda, hizmet ithali, uygulaması olmayan bir hüküm

²⁶15 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 18818 Nolu ve 21/07/1985 Tarihli Resmi Gazete, Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> [22.05.2003]

²⁷ TOLU, a.g.m., s.118.

olarak kanunda yer almaktadır. Sorunun çözülmesi açısından hizmet ithaline ait KDV'nin, hizmetten yararlanıldığı, başka bir ifade ile, ülke içindeki alıcıya intikal ettiği vergilendirme döneminde beyan edilmesi düşünülebilir²⁸.

IV. KOMİSYONCULAR VASITASIYLA VEYA KONSİNYASYON SURETİYLE YAPILAN SATIŞLARA YÖNELİK SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle satışlarda, malın komisyoncuya veya konsinyeciye verilmesi anında değil, malın bu kişiler tarafından alıcılara teslimi anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Çünkü bu tür satışlarda, malın tasarruf hakkı devredilmemektedir. Malın sadece satış hakkı devredilmektedir.

Bazen kişiler komisyoncular ile gerçek alıcıları karıştırabilmektedir. Malın komisyoncu gibi görünen fakat gerçekte komisyoncu değil, alıcı durumunda olan kimseye gönderildiği tarih itibariyle de KDV doğmuş sayılır. Bu durum KDV'nin geç tahakkuk etmesine, KDV'de dönem kayması denilen probleme neden olur.

Sevkiyatın çok yoğun olduğu işlemlerde, irsaliye ile faturanın ilgisinin kurulması konusunda büyük güçlüklerle karşılaşılabilir. Keza birden fazla tüccardan aynı türden malları teslim alan komisyoncu veya konsinyeci hangi tüccara ait malın satıldığını tespit konusunda güçlük çekmekte, bu durum KDV'nin doğru zamanda hesaplandığı konusunda tereddütlere yol açabilmektedir²⁹.

KDVK'nın 10/d maddesi hükmünün uygulanabilmesi için taraflar arasındaki ilişkinin Borçlar Kanunu'nun söz konusu maddelerine uygun olması gerekir.

Komisyoncuya veya konsinyecide satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti, satış gerçekleşinceye kadar malı gönderende kalır. Bu mal yıl sonu itibariyle satılmamış durumunda ise malı gönderenin stokları arasında yer alır. Mal her ne kadar malı gönderenin aktifinde kayıtlı olmaya devam etse de, fiili olarak konsinye mal bulunduran işletmeye dahil olmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin gerek konsinye

²⁸ Binnur ÇELİK, "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:2, Cilt:1, Güz 1999, s.120.

²⁹ MAÇ, a.g.e., s.10.10.

mal gönderilmesi anında gerekse dönem sonu yapacağı muhasebe işlemlerinde konsinye mallara ilişkin kayıtları tutmaları gerekmektedir. Konsinye mal gönderen mükelleflerin, gönderme anında sevk irsaliyesi düzenlemesi, konsinye mal gönderildiğine ilişkin defterlere yapılacak kayıtlarda yardımcı hesapları kullanması, çıkarılacak envanter ve düzenlenecek bilançoları konsinye mal hareketini gösterecek şekilde hazırlanması gerekmektedir. Konsinye mal bulunduran mükelleflerin defter ve belgelerini bu şekilde tutmamaları durumunda, vergi incelemeleri esnasında inceleme elemanlarınca kaydi envanter yapılarak tespit edilen farkların veya vergi dairelerince yaptırılan yoklamalarda tespit edilen bir fazlalığın veya noksanlığın nedeninin konsinye bulundurulan veya gönderilen mal olduğunun ispatı mümkün olmayacaktır.

Komisyoncu veya konsinyeciye mal sevk edilmesi halinde de sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir (VUK Md.230/5). Bu irsaliyede malın komisyoncu vasıtasıyla (veya konsinye suretiyle) satılmak üzere gönderildiği belirtilmelidir. Mal satılıp, anlaşmaya göre komisyoncu veya malı satın alan adına fatura düzenlendiğinde, bu faturada söz konusu irsaliyenin numarası ve malın komisyoncu veya konsinyeci tarafından satıldığı tarih (irsaliye tarihi değil) belirtilecektir. Bu şekilde sevkiyat yoğunluğundan kaynaklanan problemler önlenmiş olur.

V. AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI İLE TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN UYUM SORUNU VE KARŞILAŞILABİLECEK DİĞER SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ülkemizde 1985 yılından beri uygulanmakta olan KDV, esas itibarıyla Alman KDV Sistemi ele alınarak hazırlanmıştır. Ayrıca Kanun'un hazırlanması sırasında; KDV teorisi, AB Direktifleri, ülkemizin ekonomik ve mali özellikleri, vergi sistemimiz ve ilgili kanunlarımız göz önünde bulundurulmuştur. Bu nedenle Türk KDVK'nın AB'nin bu verginin uygulaması ile ilgili olarak kabul ettiği ilkelerle genelde uyum içinde olduğu söylenebilir.

AB uygulamasında üye ülkeler, vergiyi doğuran olay konusunda genelde serbest bırakılmış olmakla birlikte, bazı önemli örneklerle bağlayıcı kurallara yer

verilmiştir. Genelde üye ülkeler kendi ülke özelliklerine göre ve bağlayıcı kurallar ışığında vergiyi doğuran olayı düzenlemişlerdir.

Ülkemizde ise vergiyi doğuran olay, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı saptanmıştır.

Her iki mevzuat arasında vergiyi doğuran olay konusunda yapılacak karşılaştırmada, teslimin veya hizmetin arz yeri önem taşımaktadır. Çünkü, vergiyi doğuran olaydan söz edilebilmesi için, teslim veya hizmetin verginin konusuna girmesi gerekir. Bir işlemin KDV'nin konusuna girebilmesi için o ülkede yapılması şarttır.

AB uygulamasında, malların tüketiciye teslim edildiği veya sevk edildiği yer, genel olarak verginin arz edildiği yer olarak kabul edilir. Aynı ilkeler Türk KDVK yönünden de geçerlidir. Dolayısıyla teslim yönünden her iki mevzuatın uyum içinde olduğu söylenebilir.

Her iki mevzuat arasında sorun yaratan husus hizmetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

KDVK'da, hizmet işlemlerinde vergileme açısından iki temel kriter söz konusu olmakta idi. Bunlardan birincisi, Kanun'un 6 ncı maddesinde yer alan değerlendirme, ikincisi ise 12 nci maddesinde yer alan faydalanma kriteridir³⁰.

KDVK'nın 6 ncı maddesinin (b) bendi AB uygulamalarına paralellik sağlaması ve mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla 4503 sayılı Kanun'la "hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de yararlanılmasını" şeklinde değiştirilmiştir. 05.02.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik hükmü ile, değerlendirme müessese yürürlükten kaldırılmıştır.

Değerlendirme hükmünün değişikliği sonucunda, yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler , bedelleri Türkiye'den gönderilse ve Türkiye'de gider yazılsa dahi Türkiye'de KDV'ye tabi olmayacaktır. Çünkü yapılan değişiklik ile yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler KDV'nin konusu dışında

³⁰ Şükrü KIZILOĞ, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, 2.b., Ankara, 1996, s. 510-511.

bırakılmıştır. Ancak yurt dışında yapılmış olmakla birlikte, Türkiye’de yararlanılan hizmetler eskiden olduğu gibi KDV’ye tabi olacaktır³¹

Hizmetlerin vergilendirilmesinde her iki mevzuatta farklı kriterlerin yer alması, başta hizmet ithali olmak üzere uluslararası işlemlere konu hizmetlerde mükerrer vergilendirmeye neden olmaktadır

Hizmetlerin vergilendirilmesine ilişkin olarak ortaya çıkan mükerrer vergileme sorununun en uygun çözüm yolu, ülkemizin AB’ye aday üye ülke olması göz önüne alınarak, AB’nin 6 ncı Direktifi doğrultusunda uygulamanın yönlendirilmesidir. Yani, hizmetlerin vergilendirilmesinde KDVK’da yer alan subjektif kriterlerden tamamen vazgeçilerek, 6 ncı Direktif’te yer alan iş merkezi, sabit işyeri, yerleşme gibi ölçütler çerçevesinde uygulama yapılmalıdır. Bu husus KDVK’da kanun değişikliği yapılarak hayata geçirilebilir.

³¹ Abdullah TOLU, “KDV’de Yurt Dışı Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Değerlendirme Hükümünün Kaldırılması”, *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:87, Mart 2000, s.233.

SONUÇ

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın temel unsuru, mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Öncelikli olarak teslim ve hizmet ifasına bağlanmış olan katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, bir takım güvenlik tedbirleri düşüncesiyle teslim ve hizmetin sınırlarını aşmıştır. Teslim ve hizmetin gerçekleşmediği bazı durumlar da, vergi alacağını güvence altına almak maksadıyla vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Kanunda vergi alacağının zamanında kavranması, geciktirilmesinin önlenmesi amacıyla mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura vb belge düzenlenmesi ile verginin doğacağı belirtilmiştir.

Kayıt dışı mal satışının önlenmesi, mal hareketlerinin izlenebilmesi amacıyla malın nakliyesine başlanması, malın nakliyecisi veya sürücüye verilmesi anında katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılmaktadır.

Gerçekleşmesi uzun zaman alan faaliyetler veya teslimler için de teslim olayına yani vergiyi doğuran olaya kesinlik kazandırmak amacıyla kısım kısım mal teslimi ve hizmet ifası hallerine ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın her bir kısmın teslimi veya hizmetin ifası anında ortaya çıktığı kabul edilmektedir.

Teslim olayında iki ana unsur söz konusudur. Bunlardan ilki bir malın olması, diğeri de bu mal üzerindeki tasarruf edebilme hakkının devredilmesidir. Burada önemli olan mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Menkul ve gayrimenkul malların tasarruf hakkı ihaleyle, ilgili sicile kayıtlı, sözleşmeyle devrolunabilir. Bu durumlarda vergiyi doğuran olay da teslime bağlı olarak, ihale anı, tescil anı, sözleşmenin yapılması anında doğmaktadır.

Mal teslimleriyle ilgili olarak KDVK'nın 3 üncü maddesinde vergiye tabi malların, özel tüketime tabi olmasını, işletmeden izinsiz çıkışını önlemek amacıyla teslim sayılan haller ayrıca düzenlenmiş bulunmaktadır.

Hizmet ifası konusu da, kanunda herhangi bir boşluğa yer vermemek, uygulamanın önünü tıkamamak amacıyla ele alınmıştır. Hizmetin tanımı yapılmış ve bu tanımın sonuna “gibi şekillerde gerçekleşir” ifadesi getirilmek suretiyle tereddüt yaratabilecek faaliyetlerin de hizmet kapsamında vergiye tabi tutulması sağlanmıştır.

Hizmet ifalarının yerine getirilmesinde KDV'yi doğuran olayın tespit edilmesi mal teslimlerindeki kadar kolay olmadığı için hizmet ifalarında belge düzeninin çok önemi vardır. Çünkü hizmetin KDV açısından gerçekleştiğinin tek somut örneği hizmet türlerine göre düzenlenen belgelerdir. Ancak bu belgelerin düzenlenmesinden itibaren 10 gün içinde ayrıca faturanın düzenlenmesi gerekir. Fatura, KDV yönünden indirim mekanizmasından yararlanabilmenin tek kanıtıdır.

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle satışlarda, malın komisyoncuya yada konsinyasyon işleminde konsinyatör tarafından konsinye gönderilmesinde, malın tasarruf hakkı bu kişilere verilmediğinden malların bu kişilere teslimi anında vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Çünkü yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, teslimde malın tasarruf hakkının devri söz konusudur. Bu bakımdan katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay, malların komisyoncu veya konsinyi tarafından üçüncü kişilere satıldığı an yani malın bu kişiler tarafından alıcılara tesliminde ortaya çıkacaktır.

Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma vb. enerji dağıtım ve kullanımlarında vergiyi doğuran olay bu kullanımların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi ile meydana gelmektedir.

İthalatta vergiyi doğuran olay konusu, hizmetlerin gümrükten geçişinin izlenmesi zorluğundan dolayı, sadece mal ithalatına ilişkin olarak ele alınmıştır. Mal ithalatına ilişkin vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin de başlaması nedeniyle, gümrük vergisi beyannamesinin tescili ile meydana gelir. Böylece, aynı vergiler için iki kez beyanname düzenleme zorunluluğu ortadan kalkarak, ithalatta bürokratik işlemler azaltılmış, etkinlik ve verimlilik sağlanmış olmaktadır.

Çalışmamız sırasında, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay konusunda uygulamada birtakım sorunların varlığı tespit edilmiştir. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde genellikle teslim hali ile hizmet ifalarının karıştırılmasından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bunun yanı sıra, yargı organları ile vergi idaresinin farklı görüşte olması bir diğer sorun unsuru taşımaktadır. Serbest meslek hizmetlerinin vergilendirilmesi örneğinde olduğu gibi, katma değer vergisi ile diğer vergilerin elde etme konusunda kabul

ettikleri esaslar bakımından çelişmesi de konuya yönelik bir başka sorunu oluşturmaktadır. Serbest meslek hizmetlerinin GV ve KDV için farklı esaslara bağlı olarak vergilendirilmesi, vergi sistemimizin bütünlüğünü olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu durum, başta belge düzeni olmak üzere zamanaşımı ve beyan gibi konularda sorunlara neden olmaktadır. Soruna zm olarak, KDVK'ya serbest meslek hizmetleri için bedelin tahsili anında verginin doğduğu şeklinde bir hüküm konulması önerilmektedir.

Uygulamadaki bir diğer sorun da, düzenlenen tebliğlerle Anayasa ve KDVK'nın ve vergilemenin temel prensiplerinin ihlal edilmesine yol açan promosyon malların tesliminde karşımıza çıkmaktadır. Promosyon rnlerin teslimine ilişkin 50 Seri Nolu KDV Genel Tebliği'ndeki temel sıkıntı, KDVK hükümlerine göre, promosyon ürünlerinin satın alınması dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, bu ürünlerin tüketicie teslimi sırasında hesaplanması gereken KDV tutarından indirilmesi gerekirken, promosyon ürünlerinin tesliminde KDV doğuran olayın söz konusu olmaması ve bu nedenle tüketicie teslimi sırasında KDV'ye tabi olmayan promosyon ürünlerinin promosyon ürününü veren işletmece satın alınması sırasında hesaplanan KDV'nin de tamamının değil, bir kısmının indirim konusu yapılabileceği anlayışından kaynaklanmaktadır. Promosyon amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bedelsiz teslimin söz konusu olmaması gerekçe gösterilerek promosyon ürünlerinin müşterilere teslimi sırasında KDV hesaplanmaması ve bu nedenle söz konusu promosyon ürünlerinin satın alınması sırasında denen KDV'nin yılı içinde kısmen veya tamamen indirilememesi ve yılı içinde indirilemeyen KDV'nin gelir yada kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması veya mükellefe iadesi şeklindeki bir uygulama ile, Anayasa ve KDVK hükümleri ve vergilemenin temel prensipleri ihlal edilmiş olacak, haksız rekabete yol açacaktır.

KDV'de etkinliğin artırılması, verginin tahsilinde sürekliliğin sağlanması, mükellefe idare arasında olabilecek vergileme tereddütlerinin ortadan kalkması için söz konusu sorunların çözümüne yönelik olarak mevzuatta değişikliklerin yapılması, kanun hükmünün açık olmadığı konuların uygulamasına açıklık getirilmesi, sorunların en aza indirilmesi bakımından Maliye Bakanlığınca tebliğlerle düzenlemelerin yapılması zorunluluk arz etmektedir.

KAYNAKÇA

ACAR, Fatih., “Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arzeden Hususların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:140, Mayıs 2000

AK, Mehlika Sultan., “Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:259, Mart 2003

AKIŞIK, Orhan., “Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 219, Kasım 1999

AKSAN, Hüseyin ve Ümit PEÇEN., “Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999

AKSOY, Şerafettin., **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996

AKSOY, Şerafettin., **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998

AKTAN, Hasan Basri., “İşletmelerde Mali Denetim”, **Vergi Dünyası**, Sayı:149, Ocak 1994

ALTINBAŞ, Hidayet., “4503 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişikliklerden Sonra İthalatta KDV Uygulaması”, **Maliye Postası**, Sayı: 471, Nisan 2000

ALTINDAĞ, Mehmet., “Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV”, **Yaklaşım**, Sayı: 119, Kasım 2002

ALTINDAĞ, Mehmet., **SM, SMMM ve YMM’ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 1998

ARAL, Uluer., “Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi İle İlgili Bir Sorun”, **Vergi Dünyası**, Sayı:11, Temmuz 1982

ARICA, Mehmet Nadir., “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:119, Ağustos 1998

- ARIOĞLU, Osman., “İnşaat Sektörünün Vergisel Sorunları”, **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz 1998
- ARISOY, Sedat Abdullah., “Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleyen veya Bilerek Kullanan Mükellefler Hakkında Suç Raporu Düzenlenmesi Suretiyle Suç Bildiriminde Bulunulması Hususu ve Gerekliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:.,Kasım 1996
- ASLAN, İsmail ve Altar Ömer ARPACI., “Finansal Kiralama Ve KDV Uygulamasında Bir Sorun”, **Vergi Sorunları**, Sayı:116, Mayıs 1998
- ASLAN, İsmail., “Serbest Meslek Hizmet Bedellerinin Vadesinde Tahsil Edilememesinin Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:138, Mart 2000
- ASLAN, Mehmet., **Vergi Hukuku**, Alfa Yayınları, Güncelleştirilmiş 3.b., İstanbul, 2002
- APAK, Talha., “Konsinye(Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:253, Eylül 2002
- ATAY, Tezcan Ve Murat ONGUN., “Konsinye Mal Teslimi ve Vergi Mevzuatındaki Yeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 140, Mayıs, 2000
- AYDEMİR, Birol., “Türkiye’de KDV Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif KDV Oranlarının Hesaplanması”, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1996, Erişim: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/aydemirb/kdv.html> [4 Mayıs 2003]
- AYHAN, Emin Haluk., “Katma Değer Vergisi Ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi”, DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983, Erişim: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi> [04.05.03]

BAKIR, Tunay., “İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisi”, **Maliye Postası**, Sayı:501, 15 Temmuz 2001

BAKLACIOĞLU, Sadık., “Türk Vergi Sisteminde Finansal Kiralama İşlemlerinin Vergilendirilmesi Konusundaki Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 180, Temmuz 1996

BALCI, Beyazıt., “Avrupa Topluluğu KDV Mevzuatında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı:181, Eylül 1996

BAYRAKTAR, Bekir., “Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:201, Mayıs 1998

BAYRAM, Salih., “Hisse Devir ve Ferağ Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 214, Haziran 1999

BATIREL, Ömer Faruk., “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 253, Eylül 2002

BEYAZIT, Ercan., “Sevk İrsaliyesi İle Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi”, **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997

BIYIK, Recep., “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 217, Eylül 1999

BULUTOĞLU, Kenan., **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, 3.b., İstanbul, 1981

BÜYÜKBALKAN, Uğur (2002)., “Özel Tüketim Vergisi Kanunu 4760”, Erişim: <http://www.turmob.org.tr> [19.02.2003]

ÇAKIR, Meral., “Katma Değer Vergisi Gözüyle Özel Tüketim Vergisi”, Erişim: <http://www.vergidegundem.com/03.makale/aamakale.asp> [24.02.2003]

ÇAKAN, Yılmaz., “Devre Tatil Sisteminde Katma Değer Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:230, Ekim 2000

ÇAMUR, Mehmet Erol., “Yasa Dışı Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 159, Kasım 1994

ÇELİK, Binnur., “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:2, Cilt:1, Güz 1999

ÇETİN, Tuncay., “Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Giren ve Süresi İçinde Beyan Edilmeyen İntikallerin Daha Sonra Tespit Edilmesi Halinde Ceza ve Gecikme Faizi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 188, Nisan 1997

ÇİLKOPARAN, Yusuf., “Faktoring Şirketlerinde Şüpheli Alacak Karşılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 219, Kasım 1999

DEĞER, Nuri., “İnşaat Sektörü Sorunlar ve Çözümler Paneli IV’ün Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:67, Temmuz 1998

Deloitte&Touche (07.08.2002) Vergi Sirküleri., No: 2002/55, Erişim: <http://www.deloitte.com.tr> [19.02.2003]

DEMİR, Nizamettin., “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 148, 1993

DEVİRİM, Fevzi., **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık, 2.b., İzmir, 1996

DOĞAN, Abdullah Aykon., **Belçika Katma Değer Vergisi Sistemi ve Uygulaması**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını 1985/264

DOĞAN, A. Aykon., **Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulama Muktezaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1986

DOĞRUSÖZ, Bumin (30.09.2002)., “Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri”, **Dünya**, Erişim: <http://www.bodrumsmmm.com/gunarsiv%20003.htm> [21.02.2003]

- DOĞU, Bülent., “Ciro Primlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu ve Belgelendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 233
- DÖLARSLAN, Atilla Yılmaz., “Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV”, **Vergi Dünyası**, Sayı:93, Mayıs 1989
- DUMAN, Ömer., “Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması”, **Maliye Postası**, Sayı:509, 15 Kasım 2001
- DUMANOĞLU, Sezai., “Sevk İrsaliyesi Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar ve KDV’ne Esas Olma Özelliği”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 113, Şubat 1998
- DURGUN, Ercan., “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:176, Nisan 1996
- DURGUN, Ercan., “Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve İstisnaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 220, Aralık 1999
- DURLANIK, S. Sabit., “Peşin Tahsil Edilen Kiralama İşlemlerinde KDV”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 240, Ağustos 2001
- ERDEM, Hayreddin., “kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Daire ve Dükkanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı: 72, Aralık 1998
- GEDİKLİ, Bülent., “İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı:84, Aralık 1999
- GEZGİN, Burhan., “ÖTV’ de Askeri Amaçlı İstisna ve İstisnanın Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 258, Şubat 2003
- GÜMÜŞLÜOĞLU, Aykut., “Franchise Sistemi ve Vergilenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 216, Ağustos 1999
- GÜNEŞ, Gülsen., **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayınları, 1.b., İstanbul, Temmuz 1998

- İL, İlhan., “İşletmeye Dahil Gayrimenkullerin Kamulaştırılmasında KDV”,
Yaklaşım, Sayı: 67, Temmuz 1998
- İNAN, Murat., “Sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:60, Ağustos 1986
- KALKINOĞLU, Mehmet., “V.U.K.’nun 112 nci Maddesine Göre, İdarece Mükelleflere Yapılacak Faiz Ödemelerinin Vergisel Kimliği”,
Vergi Dünyası, Sayı: 218, Ekim 1999
- KANETİ, Selim., “Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:123, Kasım 1991
- KAVAK, Ahmet., “Zayi Olan Malların Katma Değer Vergisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı:118, Temmuz 1998
- KAYNAK, Harun., “Ciro veya Performans Primlerinde Vergisel Sorunlar”,
Yaklaşım, Yıl: 8, Sayı:96, Aralık 2000
- KIRBAŞ, Sadık., “**Vergi Hukuku**”, 12.Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000
- KIZILOĞLU, Şükrü., **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 2.b., Ankara, 1996
- KOÇ, Mehmet., “Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu”,
Yaklaşım, Yıl:7, Sayı:81, Eylül 1999
- KURT, Ufuk., “Leasing İşlemlerinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay”,
Vergi Sorunları, Sayı:73, Mart 1998
- KÜÇÜK, Muzaffer., “Hizmetin Katma Değer Vergisine Konu Edilmesi ve Ülkelerarası Tur Organizasyonu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 184, Aralık 1996
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah., “Bakanlar Kurulunun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998
- MAÇ, Mehmet., **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1998

MAÇ, Mehmet., “Avans Almanın KDV Doğurmayacağı Prensibine Aykırı Düşen Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, Sayı:225, Mayıs 2000

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt 2, 1988

Maliye Hesap Uzmanları Derneği., **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar**, Yıldız Ofset, İstanbul, Haziran 2002

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma Şubesi: “Ortak Pazara Üye Dokuz Ülkede KDV”, **Maliye Dergisi**, Sayı:67, Ocak-Şubat 1984

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü., “Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Mevzuatı”, Erişim:
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kitapkdvbolumVII?OpenPage>
[02.02.2003]

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayın Dağıtım, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 10.b., İstanbul, 1998

MERCAN, Eray ve Mustafa DÜNDAR., “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı:164, Mayıs 2002

ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN., **Vergi Hukuku**, Furhan Kitabevi, 9.b. Ankara, 2002

ÖNER, Adil, “Ciro Primi (İskontosu) Adı Altında Bedelsiz Mal Verilmesi İşleminde KDV”, **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997

ÖRMECİ, Musa., “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 154, Haziran 1994

ÖZBALCI, Yılmaz., **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak, 2002

ÖZBUDAK, Mehmet., “Ödünç Alınan Paralar İçin Düzenlenen Makbuzların Damga Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 189, Mayıs 1997

- ÖZDİN, Ali., “Hizmet Sunumlarında Promosyon Uygulaması ve GSM Şebekesi Uygulaması Örneği”, **Vergi Dünyası**, Sayı:249, Mayıs 2002
- ÖZGÜR, Nevzat., “Hakediş Belgesi Düzenlenen Taahhüt İşlerinde Katma Değer Vergisini Doğuran Olay”, **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997
- ÖZKAN, Nevzat., “Firmaların Kuruluş Yıldönümlerinde Personeline Bedelsiz Verdiği Mallarda KDV”, **Yaklaşım**, Sayı:60, Aralık 1997
- ÖZŞAHİN, Metin., “Vergi Denetiminin Önemi ve Etkinliğinin Sağlanması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:70, Haziran 1987
- ÖZYER, Mehmet Ali., **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, Şubat 2001
- PEHLİVAN, Osman., **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2002
- PINAR, İbrahim., **Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları**, Kanun Metinleri Dizisi 15, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002
- SABAN, Nihal., “Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 3568, 12 md. ve VUK. Mük. 227 md”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 202, Haziran 1998
- SABAN, Nihal., **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul, Aralık 2002
- SAĞLAM, Erdoğan., “Sevk İrsaliyesine İlişkin Usul ve Esaslar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 185, Ocak 1997
- SAYGILIOĞLU, Nevzat., “Vergi İncelemesiyle Servet Unsurları Dikkate Alınabilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:61, Eylül 1986
- SEKDUR, Mahmut ve Muhsin ALTUN., **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ağustos 2001
- SEVİĞ, Veysi., “Vergi Uyuşmazlıklarında İddia ve Savunma”, **Vergi Dünyası**, Sayı:59, Temmuz 1986

- SUER, M. Ziya., **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı ile İSO ortak Yayını, Cilt 1, Ankara, Eylül 1999
- ŞAHBAZOV, Röşen., “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:215, Temmuz 1999
- ŞANVER, Salih., “Vergi Hukukunda İspat”, **Vergi Dünyası**, Sayı:21, Mayıs 1983
- ŞENYÜZ, Doğan., **Türk Vergi Sistemi**, 8.b., Ezgi Kitabevi, Bursa, 2002
- ŞİMŞEK, V.Arif.,” Hamiline Yazılı Vadeli Mevduat Cüzdanlarında Damga Vergisi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:70, Haziran 1987
- ŞİMŞEKSOY, Abdurrahman., “İcra ve İflas Müdürlüklerince Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 75, Mart 1999
- TEKİNAY, Selahattin Sulhi, Sermet AKMAN, Haluk BURCUOĞLU ve Atilla ALTOP., **Tekinay Borçlar Hukuku**, Cilt 1, 5.b., Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1985
- TİMUR, Mehmet., “Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Veya İşyeri Teslimlerinde KDV”, **Yaklaşım**, Sayı: 58, Ekim 1997
- TİMUR, Mehmet., “ Yılbaşı Eşantyonlarının Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 60, Aralık 1997
- TOKAY, Hüseyin., “Sevk İrsaliyesine Dayanılarak KDV İndirimi Yapılıp Yapılamayacağı”, **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı: 59, Kasım 1997
- TOLU, Abdullah., “Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay,” (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995)
- TOLU, Abdullah., “Yurt Dışından Sağlanan Hizmetlerde KDV, Dövizin TL’ye Çevrileceği Tarih ve KDV’nin Hesabı”, **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997

TOLU, Abdullah., “KDV’de Yurt Dışı Hizmetlerinin Vergilendirilmesinde Değerlendirme Hükümünün Kaldırılması”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:87, Mart 2000

TOLU, Abdullah., “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000

TOSUNER Mehmet ve Zeynep ARIKAN., **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masatüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2001

TURAN, Cemalettin ve Şükrü DİLAVER., “Yurtdışından Temin Edilen Kredilerin KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:165, Mayıs 1995

TURAN, Hayrettin., “Sermaye Şirketlerinin Aldıkları Kredileri Başka Şirketlere Kullandırmasının KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999

TURAN, Salih., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 6.b., İstanbul, 1998

TÜRKER, Masum., “Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV’nin; Bedelin Tahsil Edildiği Tarihte Doğduğu”, **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997

UĞURLU, Murat., “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Vergiyi Doğuran Olay-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 89, Mayıs 2000

UĞURLU, Murat., “KDV Açısından Hizmet Kavramı ve Mükelleflerde Vergiyi Doğuran Olay-II”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:90, Haziran 2000

ULUS, Nemci ve Fuat ARSLAN., “4369 Sayılı Kanun İle, A.A.T.U.H.K., K.V.K. VE K.D.V. Kanununda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları**, Sayı:120, Eylül 1998

USTA, Tacettin., “Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV”, **Maliye Postası**, Sayı:476, 1 Temmuz 2000

ÜLGEN, Soner., "Özel Tüketim Vergisi Sistemi ", **Maliye Postası**, Yıl:23,
Sayı:532, 1 Kasım 2002

VURAL, Mahmut., "4369 Sayılı Kanunla KDVK' da Yapılan Değişiklikler",
Vergi Dünyası, Sayı:204, Ağustos 1998

YANIK, Zeki., "Serbest Meslek Hizmetlerinde KDV Yönünden Vergiyi
Doğuran Olay", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:35, Kasım 1995

YÜKSEL, Volkan., "KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu",
Erişim: http://www.alomaliye.com/kdv_kur_farklari.htm

1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği, Resmi Gazete No: 24831,
Resmi Gazete Tarihi: 30/07/2002,
Erişim:<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/> [10.12.2002]

15 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 18818 Nolu ve 21/07/1985 Tarihli Resmi
Gazete, Erişim: <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1987 Tarihli ve
19681 No.lu Resmi Gazete, Erişim:
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

50 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 25.12.1995 tarihli ve 22504 nolu Resmi
Gazete, Erişim:
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/KDVK3065?OpenFrameSet>
[13.04.2003]

4458 Sayılı 1615 Nolu Gümrük Kanunu, 1/8/1972 tarihli ve 14263 Sayılı
Resmi Gazete Erişim:
[http://www.yargitay.gov.tr/bilgi/kanun_liste/PC11615.HM5.frame
set.html](http://www.yargitay.gov.tr/bilgi/kanun_liste/PC11615.HM5.frame.set.html)

Danıştay 11. Dairesi'nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K. 1998/768
Sayılı Kararı Erişim:
<http://www.turmob.org.tr/mevzuat/danistay/d4m9.html>.
[16.04.2003]

Danıştay 11. Dairesinin 15.5.1996 Tarih ve E: 1996/1370, K: 1996/1927
Sayılı Kararı, **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı:44, Ağustos 1996

Danıştay 11. Dairesinin 2.7.1996 Tarih ve E: 1995/2327, K:1996/2834 Sayılı
Kararı, **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:47, Kasım 1996

“VAT in European Community”, European Commision Directorate General
Taxation and Customs Union Tax Policy VAT and Other Turnover
Taxes, Brüksel, 1 Haziran 2002, Erişim:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/taxation/tva/vat_ec2000_en.pdf [05.06.2003]

“Taxation in the Netherlands 2002”, Ministry of Finance,
Erişim:<http://www.minfin.nl> [05.06.2003]

Value-Added Tax Information Leaflet No. 5/98, VAT treatment of
Auctioneers, and Auction and Agency Sales, Erişim:
<http://www.revenue.ie/pdf/info5.pdf> [06.06.2003]

Finnish Tax System, Erişim:

http://www.vero.fi/default.asp?language=ENG&domain=VERO_ENGLISH [04.06.2003]

2004 YILI VERGİ VE GELİRLERİN KONTROLÜ
VERGİ İZLENİMLERİ VE VERGİ KONTROLÜ