

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ-HUKUK BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE
VERGİYİ DOĞURAN OLAY
OLARAK TESLİM**

DOKTORA TEZİ

GÜNEŞ YILMAZ

İSTANBUL, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ-HUKUK BİLİM DALI

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE
VERGİYİ DOĞURAN OLAY
OLARAK TESLİM**

DOKTORA TEZİ

GÜNEŞ YILMAZ

DANIŞMAN: YRD.DOÇ.DR. A.BUMİN DOĞRUSÖZ

İSTANBUL, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Doktora öğrencisi GÜNEŞ
YILMAZ'ın KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY
OLARAK TESLİM adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 11.08.2009 tarih
ve 2009-13/29 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Doktora
Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi

: 30.7.2009

1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ İHSAN SEVİÇ

3) Jüri Üyesi : DOÇ.DR. GÜLSEN GÜNEŞ

4) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. YALÇIN ALGANER

5) Jüri Üyesi : PROF. DR. ELİF SONSUZUĞLU



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Güneş YILMAZ
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ
Tez Türü ve Tarihi : Doktora, Eylül 2009
Anahtar Kelimeler : Vergiyi Doğuran Olay, Katma Değer Vergisi Kanunu, Teslim

ÖZET

KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY OLARAK TESLİM

Vergilendirme sürecinin ön şartını oluşturan vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisinin tespit edilmesini sağlamaktadır. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, idari işlem niteliğinde olan tarh, tahakkuk ve tebliğ ile somutlaşarak kesinlik kazanmakta ve tahsil ile de nihayete ermektedir. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında saptanması vergilendirme sürecinin de doğru işlemesine yol açması açısından önem taşımaktadır.

KDVK’da vergiyi doğuran olay olarak, “teslim fiili” belirtilmektedir. Kanuna göre vergilendirmeye yol açan teslim ise, mallar üzerindeki tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının devredilmesi olarak ifade edilmektedir. Kanunun düzenlediği anlamda teslim, “fiili” olabileceği gibi, “hukuki” olarak da gerçekleşebilmektedir. Bu genel düzenleme bağlamında da gerek KDVK, gerekse özel hukukta belirtilen birçok olay, fiil ve akdi ilişkinin teslim kapsamında kabul edilerek vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Bu noktada da söz konusu teslim hallerinin ve dolayısıyla vergininin doğduğu zamanın tespiti gerekmektedir. Çalışmamızda bu doğrultuda tespitlerde, değerlendirmelerde ve önerilerde bulunmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Güneş YILMAZ
Field	: Public Finance
Programme	: Fiscal Law
Supervisor	: Assistant Prof. Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ
Degree Awarded and Date	: Doctorate, September 2009
Keywords	: Chargeable Event, Value Added Tax Law, Supply of Goods

ABSTRACT

SUPPLY OF GOODS AS A CHARGEABLE EVENT IN VAT

The chargeable event procreating tax, which is also prerequisite for the taxation process, provides to assess the due in relation to tax. The taxation process, which has begun with the chargeable event, becomes definite with assessment, accrual and annunciation, and expires with collection. Henceforth, the accurate-and-in time-definition of the chargeable event is also essential in terms of its causing aright operation of the taxation process.

“Supply of goods” is the term which is defined as the chargeable event in VAT (Value Added Tax) Law. According to VAT Law, “supply of goods” means to assign the right of alienating goods, that is, to transfer the right of property. Regarding VAT Law, “supply of goods” implies both “judicial” and “actual” terms. In the context of this general legal arrangement, many events, acts and contractual relations which have been defined both in VAT Law and Private and Civil Law are accepted by means of supply/ delivery of goods, and are made sure tax levied on. Herein, aforesaid supply/ delivery affairs and the exact time of the beginning of the taxation process must be assessed. Accordingly, this study aims to focus on assessments, evaluations and suggestions on the above mentioned topic.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI	5
A. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı ve Tanımı	5
B. Vergiyi Doğuran Olayın Hukuki Niteliği	10
II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VERGİLENDİRME SÜRECİNDEKİ YERİ	15
III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN SAPTANMASININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ	17

İKİNCİ BÖLÜM KATMA DEĞER VERGİSİNDE TESLİM HALLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. TESLİM HALLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	22
1. TESLİM KAVRAMI VE TANIMI	22
2. KATMA DEĞER VERGİSİ BAĞLAMINDA TESLİM VE ŞARTLARI	25
2.1. Mal Unsurunun Varlığı	26
2.2. Teslim Fiili ile Mülkiyet Hakkı Devrinin İlişkisi	28
3. TESLİMDEN ÖNCE FATURA DÜZENLENMESİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	32
3.1. Faturanın Tanımı ve Hukuki Niteliği	32

3.2. Teslimden Önce Fatura veya Benzeri Belgeler Düzenlenmesi	
Durumunda Vergiyi Doğuran Olay	36
4. TESLİM TÜRLERİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	39
4.1. Hukuki Teslim- Fiili Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	39
4.2. Kısım Kısım (Kısmi) Mal Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay	45
4.3. Zincirleme Akitlerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	48
4.4. Trampa Halinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	49
4.4.1. Trampa Akdinin Tanımı ve Hukuki Niteliği	49
4.4.2. Katma Değer Vergisi Açısından Trampa ve Vergiyi Doğuran Olay	51
4.5. Ariyet, Vedia ve Karz Akdi Hallerinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	53
4.5.1. Ariyet, Vedia ve Karz Akdi'nin Tanımı ve Unsurları	53
A. Ariyet Akdi'nin Tanımı ve Unsurları	53
a) Ariyet konusu bir şey veya hakkın bulunması:	54
b) Ariyet konusu şey veya hakkın kullanılmasının karşılıksız yani bedava olarak karşı tarafa bırakılması:	54
c) Ariyet alanın, ariyet konusunu geri verme borcu:	55
d) Tarafların anlaşmış olması:	55
B. Karz Akdi'nin Tanımı ve Unsurları	55
a) Karz Akdi'nin konusu bir miktar para veya misli (benzer, eş) şey bulunması	56
b) Karz veren tarafın, karza konu para veya misli şeyin mülkiyetini ödünç alan tarafa nakletme mükellefiyeti bulunması:	56
c) Karz alanın nitelik ve nicelikte eşit aynı nev'i (çeşit, tür) diğer eşyayı geri vermeyi taahhüt etmesi:	57
C. Vedia Akdi'nin Tanımı ve Unsurları	57
a) Vedia Akdi'nin konusu bir "taşınır" şeyin bulunması:	58
b) Vedia konusu taşınırın güvenli bir yerde saklanması:	58
4.5.2. Ariyet, Karz ve Vedia Akdi'ne Dayanarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	59

A. Ariyet Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	59
B. Karz Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	60
C. Vedia Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	61
4.6. Malın Alıcıya veya Alıcı Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi Halinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay.....	61
4.6.1. Genel Açıklama	61
4.6.2. Sevk İrsaliyesi ve Fatura Düzenleme Sürelerinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi	63
4.7. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Soğutma ve Benzeri Dağıtımların Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay.....	66
4.8. Kap ve Ambalaj Maddelerinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	68
4.8.1. Kap ve Ambalaj Maddelerinin Tanımı ve Genel Olarak Faydaları.....	68
4.8.2. Kap ve Ambalaj Maddelerine İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	69
4.9. Döküntü ve Tali Maddelerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay.....	76
4.9.1. Döküntü ve Tali Madde Tanımı ve Benzer Kavram Tanımları. 76	
4.9.2. Hurdalar, Döküntü ve Tali Maddeler Konusunda Hukuki Düzenlemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi .	78
4.10. Komisyoncuya veya Konsinye Suretiyle Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay	80
4.10.1. Komisyoncuya Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay.....	80
A. Komisyoncu Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	81
B. Komisyon Sözleşmesi ve Hukuki Niteliği.....	83
C. Komisyoncudan Malın Alıcıya Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay	83
4.10.2. Konsinye Suretiyle Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay.....	86
A. Konsinye Kavramı ve Tanımı	86
B. Konsinye Suretiyle Satış ve Hukuki Niteliği.....	87

C. Konsinye Teslimde Vergiyi Doğuran Olay	89
4.11. Müzayede Mahallerinde ve Gümrük Depolarında Yapılan Satışlar ve Vergiyi Doğuran Olay.....	93
4.11.1. Genel Açıklama	93
4.11.2. Müzayede Mahalli ve Gümrük Deposunun Tanımı ve Hukuki Mahiyeti	94
A. Müzayede Mahalli ve Gümrük Deposunun Tanımı	94
B. Müzayede Mahallinde ve Gümrük Deposunda Satışın Hukuki Mahiyeti	99
C. Müzayede Suretiyle Satış Sözleşmesinin Hukuki Niteliği	103
a) Cebri Müzayede ile Satış ve Satışa Konu Malın Mülkiyetinin İntikali.....	105
b) İhtiyari Müzayede Yöntemleri ile Satış ve Satışa Konu Malın Mülkiyetinin İntikali	109
D. Sanal Alanda (Online Platformlarda) Gerçekleştirilen Müzayede Suretiyle Satış	111
4.11.3. Müzayede Mahallerinde ve Gümrük Depolarında Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay	112
II. KANUNUN TESLİM SAYDIĞI HALLER VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	116
1. Genel Açıklama	116
2. Bedelsiz Mal Teslimleri ve Vergiyi Doğuran Olay	116
2.1. Genel Açıklama	116
2.2. Vergiye Tabi Malların Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla İşletmeden Çekilmesi	117
2.2.1. Vergiye Tabi Malların Özel Tüketime Konu Edilmek Amacıyla İşletmeden Çekilmesi	119
2.2.2. Vergiye Tabi Malların Bağış Amacıyla İşletmeden Çekilmesi	119
2.3. Vergiye Tabi Malların, İşletme Personeline, Ücret, Prim, İkramiye, Hediye ve Teberru Gibi Adlarla Verilmesi	122
3. Vergiye Tabi Malların Üretilip Teslimi Vergiden İstisna Edilmiş Olan Mallar İçin Kullanılması veya Sarfı ve Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti..	123

4. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda Zilyedliğin Devri...	124
4.1. Genel Açıklama	124
4.2. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satış Sözleşmesi	125
4.2.1. Tanım, Konu ve Hukuki Mahiyet	125
4.2.2. Sözleşmenin Unsurları ve Şekli	127
4.3.3. Hüküm ve Sonuçları	130
4.3. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satış Sözleşmesinde Zilyedliğin Devri ve Vergiyi Doğuran Olay.....	130

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TESLİM OLGUSUNA BAĞLI OLARAK OLUŞAN VERGİYİ DOĞURAN HALLER

I. TESLİM VE/VEYA HİZMET DOLAYISIYLA ORTAYA ÇIKAN VADE FARKLARI VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	132
1. Vade Farkı Kavramı ve Tanımı	132
2. Vade Farkının Ortaya Çıktığı Durumlar ve Hukuki Niteliği.....	133
3. Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Hukuki Niteliği ve Neticeleri	141
4. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	144
4.1. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Sistematiği İçindeki Yeri.....	144
4.2. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	146
4.2.1. Vadeye Göre, Peşin Satış Bedeline İlave Olunan Vade Farkı ve Vergiyi Doğuran Olay	147
4.2.2. Satış Bedelinin Vadesinde Ödenmemesi Durumunda, Sonradan Ortaya Çıkan Vade Farkı ve Vergiyi Doğuran Olay.....	148
II. TESLİM VE HİZMET DOLAYISIYLA ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	151
1. Kur Farkı Kavramı, Tanımı ve Ortaya Çıktığı Durumlar	151
2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	153

2.1. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Sistematiği İçindeki Yeri ve Kur Farkları Konusundaki Diğer Yasal Düzenlemeler	153
2.2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	157
2.2.1. Genel Açıklama	157
2.2.2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi'ne Tabi Olduğu Yönündeki Görüşler	158
2.2.3. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi'ne Tabi Olmadığı Yönündeki Görüşler	160
2.2.4. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumunun Tespiti.....	164
III. PROMOSYON AMAÇLI MAL TESLİMİ VEYA HİZMET İFASI VE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN DEĞERLENDİRİLMESİ	170
A. PAZARLAMA YÖNETİMİ AÇISINDAN PROMOSYON KAVRAMI, TANIMI, ALT BİLEŞENLERİ, ARAÇLARI	170
1. Promosyon Kavramı ve Tanımı, İşletme Yönetimindeki Yeri	170
2. Promosyonun Alt Bileşenleri ve Araçları	171
2.1. İskonto (İndirim, Tenzilat).....	172
2.1.1. “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” Çerçevesinde Yapılan İskonto Ayırımı.....	173
2.1.2. Mal Teslimi veya Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar	174
2.1.3. Erken Ödeme İskontosu (Peşin Ödeme İskontosu)	175
2.1.4. Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskonto veya Ödemeler..	175
2.1.5. Aynî İskontolar	176
2.2. Numune.....	176
2.3. Eşantiyon	177
2.4. Prim ve Ciro Primi	177
B. PROMOSYON ARAÇLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	178
1. Genel Açıklama	178

2. Promosyon Uygulamasının Hukuki Mahiyeti.....	178
3. Promosyon Araçlarının Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Düzenlenişi ve Değerlendirilmesi	181
3.1. İskonto (İndirim) Uygulamaları ve Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Yeri.....	181
3.1.1. Genel Açıklama	181
3.1.2. “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” Çerçevesinde Yapılan İskonto Ayrımı ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	183
3.1.3. Mal Teslimi veya Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	184
3.1.4. Erken Ödeme İskontosu ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	184
3.1.5. Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskonto veya Ödemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi.....	187
3.1.6. Aynî İskontolar ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	189
3.2. Numunelerin Katma Değer Vergisi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi	190
3.3. Eşantyonların Katma Değer Vergisi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi	192
3.4. Primlerin ve Ciro Priminin Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Yeri ve Değerlendirmesi.....	193
IV. GARANTİ KAPSAMINDA YAPILAN BEDELSİZ TESLİM VE HİZMETLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	197
A. Genel Açıklama	197
B. Garanti Gideri Kavramı ve Hukuki Mahiyeti.....	197
C. Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetler ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durum.....	202
V. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	203

A. Finansal Kiralama İşlemlerinin Hukuki Alt Yapısı	203
B. Finansal Kiralama Sözleşmesinin Tarafları, Yapılan Sözleşme Tipleri ve Vergiyi Doğuran Haller	206
VI. KAMULAŞTIRMA NEDENİYLE TESLİM VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	211
A. Mülkiyet Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Anayasal Sınırlaması Olarak Kamulaştırma.....	211
B. Kamulaştırmanın Tanımı	215
C. Kamulaştırmanın Hukuki Niteliği.....	216
D. Kamulaştırma Yoluyla Tescilsiz Kazanım ve Vergiyi Doğuran Olay...	220
VII. TAŞINMAZ SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	225
A. Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesinin Tanımı ve Unsurları.....	225
B. Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumunun Değerlendirmesi	227
VIII. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE ARSANIN VE İNŞAATIN TESLİMİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	229
A. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği.....	229
B. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Bağlamında Vergiyi Doğuran Olay	234
SONUÇ	238
KAYNAKÇA.....	257

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
BK	Borçlar Kanunu
bkz.	Bakınız
E.	Esas Sayısı
FKK	Finansal Kiralama Kanunu
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
K.	Karar Sayısı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	Madde
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	Sayfa numarası
T.	Tarih
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TMK	Türk Medenî Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Çalışmamızda, Katma Değer Vergisi (KDV)'nde vergiyi doğuran olay olarak 'Teslim' konusu, ilgili hukuk dalları ile bağlantı kurularak ve Avrupa Birliği (AB) Mevzuatı'na da uyumu değerlendirilerek ele alınmış ve incelenmiştir. Çalışmamızda, hem ulusal ve hem de uluslararası mali hukuk literatürü incelenmek suretiyle, vergi hukuku bağlamında birincil ve ikincil mevzuat çerçevesinde, düzenlemeler, idari organların ve yargı organlarının inceleme konularımız hakkındaki değerlendirme, yorum ve görüşleri incelenmeye ve araştırmamıza dahil edilmiştir. Yine bu bağlamda, konularımız ile ilgili tespitler yapılmaya ve önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Tezimizin konusu itibariyle, uygulamaya yönelik kavramlar ve bulgular ağırlıkta olduğundan, salt yasal düzenlemelerin sorunlara çözüm getirememesi durumlarıyla ilgili olarak da, tebliğ ve muktezalar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu bağlamda çoğu zaman da idari düzenlemelerin ve yargı organı kararlarının, birbirleriyle ve söz konusu mevzuat ile ve pek uyum içinde olmadığı, hatta bazı durumlarda, diğer hukuk dalları ve küresel düzenlemelerle de yaklaşma içinde olamadığı saptanmış ve vurgulanmıştır.

Çalışma konumuzun kapsamının çok geniş olması ve "KDV bağlamında her bir vergiyi doğuran olayın, adeta ayrı bir inceleme konusu oluşturması sebebiyle, konumuz özel olarak 'vergiyi doğuran olay olarak teslim' konusu ile sınırlı tutulmaya çalışılmıştır. Bu sınırlandırma yapılırken, Türk Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda yer alan teslimle ilişkin hükümleri ihtiva eden düzenlemeler, yargı kararları ve idare düzenlemeleri temel alınmıştır. Ayrıca uygulamada ihtilaflara sebep olan, teslim olgusuna bağlı olarak meydana gelen seçilmiş bazı olaylar da ele alınmış ve bu konularda Avrupa Birliği mevzuatı, yargı kararları ve diğer hukuk dalları da analiz edilerek, kişisel tespit ve önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, 'vergiyi doğuran olay' kavramının teorik alt yapısı ele alınmış ve incelenmiştir. Bunu oluştururken kavramın, doktrinde en yaygın ve yerleşmiş olan tanımlarına ve kullanımlarına yer verilmiş ve en uygun ve kapsamlı tanımı ve hukuki nitelendirmesi yapılmaya çalışılmıştır. Buna ilave olarak, kavramın,

vergilendirme sürecindeki yeri ve önemi ayrıntılarıyla ele alındıktan sonra, vergiyi doğuran olay kavramının vergi hukuku açısından önemi, sonuçları ve etkileri ele alınmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, KDVK’da düzenlenen teslim hallerinde vergiyi doğuran olay, ayrıntılı olarak ele alınmış ve çok yönlü olarak incelenmiştir. Bu bölümün ilk kısmında genel anlamda teslim kavramı, KDVK ve Türk Medenî Kanunu (TMK)’nda yer alan düzenlemeler, kıyaslamalar yapılmak suretiyle tanımlanmıştır. Bu genel tanım ve kıyaslamaların ardından, KDV bağlamında vergiyi doğuran olay olarak, teslim ve teslim şartları konusu, hem Borçlar Kanunu (BK), hem de TMK hükümleri ile bağlantı kurulmak suretiyle ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu yapılırken AB’nin KDV ile ilgili düzenlemelerini içeren “Altıncı Direktif” ile kıyaslamalar yapılmak suretiyle, muhtelif tespit ve önerilerde bulunulmuştur. Teslim tanımlamasının ardından, KDV açısından vergilendirilmesi gereken teslim fiili, teslimin şartları, konusu, muhtevası ve önemi tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca teslim fiili öncesi ve sonrası, mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Bunun ardından, gerek KDVK’da, gerekse BK ve Medenî Kanun’da yer alan teslim türlerine atıfta bulunularak bir sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre teslim olgusu, fiili ve hukuki bağlamda ele alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Yine KDVK’da düzenleme altına alınan ‘kısım kısım mal teslimi, trampa halinde teslim, zincirleme akitlerde teslim’ halleri ayrı birer sınıflandırma altında ele alınarak izah edilmeye çalışılmıştır. Bunlara ilave olarak, BK’da düzenlenen ve teslim fiilini ihtiva eden, ariyet, karz ve vedia akitlerinde vergilendirmeyi gerektiren bir teslim fiilinin mevcudiyeti tartışılmak suretiyle bazı tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Söz konusu teslim türleri ele alınırken diğer hukuk dallarından da faydalanmak suretiyle hukuki dayanakları açıklanmaya ve teorik alt yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır. KDVK ile bağlantısı kurulmak suretiyle de, teslim türleri bakımından verginin doğduğu an saptanmış, her bir teslim türü için önerilerde bulunulmuştur. Yine açıkça teslim tanımına girip girmediği tereddüt yaratan ve KDVK’nın teslim saydığı haller de ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Bu bağlamda kap ve ambalaj maddeleri ile döküntü ve tali maddelerinde teslimin, su elektrik, gaz, ısıtma, soğutma vb dağıtımlarda teslimin, komisyoncuya ve konsinye suretiyle satışlarda teslimin ne zaman gerçekleştiği, yine uluslararası uygulamalar da değerlendirmeye

katılmak suretiyle saptanmaya çalışılmıştır. Buna ilave olarak gümrük depolarında yapılan teslim ile müzayede mahallerinde ve müzayede türleri itibariyle yapılan teslim, ayrıntılarıyla ele alınmıştır. Bu konular ele alınırken her bir konunun düzenlendiği özel kanun hükümlerinden yararlanılarak, teorik alt yapıları oluşturulmak suretiyle, ilgili Kanunlarla KDVK'nın uyumu tartışılarak, sonuca ve önerilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, genel olarak teslim kavramı içine sokulamayan ve KDVK'da da açıkça düzenlenmeyen, uygulamada en fazla ihtilaf doğuran konulardan olan, seçilmiş bazı olaylar, durumlar ve akit tipleri, ele alınmıştır. Bu bağlamda, yargı kararları ve idare düzenlemeleri ayrıntılı olarak incelenmiş, konunun uzmanları olan uygulamacılarla da görüşmelerde bulunulmuştur. Bu konularda, farklı bilim dalları arasında koordinasyonlar kurularak, hem uygulama ve hem de teorik alanlarda ulusal ve uluslararası kıyaslaması yapılmış ve buna bağlı olarak da önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Ele alıp, incelemeye çalıştığımız konulardan ilkinin, “teslim olgusuna bağlı olarak oluşan vade farkları” oluşturmaktadır. Bu başlık altında öncelikle vade farkı kavramı tanımlanmış, hukuki niteliği, Kanun'daki yeri ortaya konulmuş, ortaya çıktığı durumlar incelenmiş, akabinde idarenin ve yargı organlarının yıllar itibariyle görüşleri de belirtmek suretiyle, KDV karşısındaki durumları açıklanmıştır. Bu konuda yapılması gerekenler, konunun nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususları ise, hukuki dayanaklarla birlikte önerilmeye çalışılmıştır.

“Teslim ve/veya hizmet dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları” konusu, gene bu başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu başlık altında kur farkı kavramı tanımlanmış ve uygulamada kur farkının ortaya çıktığı durumlar belirtilmiştir. Bu bağlamda, kur farklarının, KDV sistemi içindeki yeri incelenmiş, bu konudaki görüşler ele alınmış ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

“Promosyon amaçlı yapılan teslimler” başlığı altında yapılan açıklamalar ve sınıflandırmalarda, işletme yönetimi politikası konusunda, uluslararası literatür de vurgulanmaya çalışılmıştır. Uluslararası literatürde, pazarlama politikası araçları olarak karşımıza çıkan iskonto, numune, eşantiyon, prim ve ciro primlerinden oluşan

promosyon kavramının, mevcut sistemimizde bütün olarak ele alınmasından ziyade, ayrı, ayrı ve farklı anlamlarda ve sınıflandırmalar bağlamında ele alındığı vurgulanmış ve ifade edilmiştir. Bu durumun KDV açısından doğurduğu farklı uygulama ve sonuçlar ise, ayrıca tespit edilmiş ve değerlendirilmiştir. Ülkemiz mevzuatı bağlamında her bir konu, ayrı ayrı değerlendirme ve analize tabi tutularak, mevcut KDV karşısındaki durumları da belirtilmek suretiyle, bazı önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Bu bölümde ele alınan diğer bir konu, “finansal kiralama işlemleri” olmuş ve bu işlemlerin KDV karşısındaki durumları analiz edilmiştir. Uluslararası literatürde uygulanan finansal kiralama işlemleri ile ülkemiz uygulaması kıyaslandıktan ve farklılığı tespit edildikten sonra, bu kapsamda gerçekleştirilen sözleşmeler bağlamında teslim ve hizmet halleri belirlenmeye çalışılmış, bu belirleme ile beraber KDV’nin doğduğu haller de, yargı kararları ile desteklenmek suretiyle ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölüm içinde ele alınan konulardan bir diğeri de “kamulaştırma nedeniyle teslim” olmuştur. Bu konu hakkında idare ve yargı organları arasında keskin fikir ayrılıklarının olması, konunun ayrıntılı olarak ele alınmasına da en önemli etken olmuştur. Kamulaştırmanın hukuk düzeninde taşıdığı anlam ve hukuki niteliği ortaya konulmaya ve akabinde de, Kamulaştırma Kanunu bağlamında bir sınıflandırma yapılarak konu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde işlenen son konu ise, “taşınmaz satış vaadi sözleşmesi” ve bu bağlamda yapılan teslimlerin, KDV karşısındaki durumları tespit edildikten sonra, uygulamada sık karşılaşılan “arsa payı karşılığı inşaat işlerinde teslim” hallerinin, örnek uygulamalarla ele alınması ve işlenmesi olmuştur. Her iki konuda da hukuki nitelendirmeler ve tanımlamalar yapıldıktan sonra, idare ve yargı organı görüşleri bağlamında değerlendirmede ve tespitlerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise, her bir konu hakkındaki tespit, görüş, öneri ve değerlendirmeleri belirli bir uyum bağlamında toparlanarak ele alınmaya, yorumlanmaya ve böylece de senteze varılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY KAVRAMI

A. Vergiyi Doğuran Olay Kavramı ve Tanımı

Vergiyi doğuran olay, vergi borcunu doğuran olay olarak da ifade edilmektedir¹. Vergiyi doğuran olay kavramının Türk Maliye literatüründe rastlanan ilk karşılığı “mükellefiyet doğurucu vâkıâ (vergiyi doğuran hâdise)”² olarak tespit edilmiştir. Vergiyi doğuran olay kavramının literatürde Almanca’da “Verpflichtungsgrund der Steuer” olarak, Fransızca’da ise, “Fait générateur de l’impôt” olarak kullanıldığı görülmektedir³. Literatürde vergiyi doğuran olay kavramını tam olarak ifade edebilen İngilizce bir karşılığına rastlanmamasına rağmen⁴, literatürde yakın karşılığı olarak “chargeable event”⁵ ve “taxable event”⁶ ifadelerinin sıklıkla kullanıldığı tespit edilmiştir.

¹ Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.41, 1967, s. 164.

² F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Tabı, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1951,s.25.; Bedî Necmettin Feyzioğlu, **“Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”**, **Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Yıl: 1952, Sayı:1-4, s.52.

³ F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.25.; Bedî Necmettin Feyzioğlu, **“Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”**, s.52.

⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.132.

Neumark’ın “Maliyeye Dair Tetkikler” adlı eserinde, maliye terimlerinin Almanca, Fransızca ve İngilizce karşılıklarını gösteren cetvelde “mükellefiyet doğurucu vakıa” kavramının İngilizce karşılığının da olmadığı görülmektedir (F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.25).

⁵ **Chargeable event (vergiyi doğuran olay)** ifadesi, No:77/388 ve 17 Mayıs 1977 tarihli Avrupa Topluluğu Altıncı Konsey Direktifi (Yönergesi)’nin 10. maddesinde yer almaktadır. 6 No.lu Direktifin 10. maddesinin başlığını “chargeable event and chargeability of tax” başlığı oluşturmaktadır [**Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating the Turnover Taxes- Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC)**-<http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>]

Daha fazla bilgi için bkz. Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul: Beta Yayınları, 1998, s.179.

⁶ **Taxable Event**, ‘vergilendirilecek olay’ anlamına gelmekte olup, aynı yönde görüş için bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku-Özel Kısım**, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.20.; Alan Schenk and Oliver Oldman, **Value Added Tax- A Comparative Approach**, Cambridge, New York: Cambridge University Press, 2007, p.304.

Vergiye doğuran olay, vergilendirme sürecinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Bu açıdan vergiyi doğuran olayın, vergi borcunu doğuran olay⁷, yani vergi borcunun doğumuna sebep olan olay⁸ olarak da ifade edilebildiği görülmektedir. Dolayısıyla vergilendirme işleminin sebep unsurunu, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır⁹. Bu ifadeden, vergiyi doğuran olayın bir taraftan devletin vergi alacağının, diğer taraftan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olması anlaşılmaktadır¹⁰.

Vergiye doğuran olay tanımı konusunda literatürde, genel olarak fikir birliği olduğu ve tanımlarda kullanılan unsurların benzer ifadeleri ortaya koyduğu söylenebilir. Ayrıca tanımlarda birbirinden farklı tespitlerin de yapılmamış olduğu görülmektedir. Bunun sebebi olarak da, vergiyi doğuran olay tanımının teorik alt yapısının Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 19. maddesine dayandırılması ve genel olarak tanımlarda, ilgili madde hükmünde yer alan unsurlara ve ifadelere değinilmiş olması gösterilebilir. Vergiyi doğuran olay kavramının VUK'un¹¹ 19. maddesinden kaynaklanan tanımına göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın

⁷ Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, s.164.

⁸ Bedî Necmettin Feyzioğlu, **"Mükellefiyet Doğurucu Vakıa"**, s.58.

⁹ Muallâ Öncel- Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003, s.87, Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s.234.; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Güncellenmiş İkinci Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., Mart 2008, s.121.;

Anayasa Mahkemesi'nin E.1994/85, K.1995/32, 13.07.1995 Tarihli Kararı, s.4

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-32.htm>.); **Anayasa**

Mahkemesi'nin E.1994/80, K.1995/27, 06.07.1995 Tarihli Kararı, s.2

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-27.htm>.)

Anayasa Mahkemesi'nin E.1989/6, K.1989/42, 07.11.1989 Tarihli Kararı, s.19

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm>.)

Neumark, "Maliyeye Dair Tetkikler" adlı eserinde 'mükellefiyet doğurucu vakıa' kavramını tanımlarken "...vergii mevzuu ile vergiyi ödemeye mecbur olan şahıs arasındaki münasebetlere "mükellefiyet doğurucu vakıa (sebep) denilmektedir" ifadesini kullanarak, kavramın vergi borcu ilişkisinin sebebini teşkil ettiğini ifade etmiştir (F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.65.)

¹⁰ **Anayasa Mahkemesi'nin** 18.12.2003 Tarih ve 25320 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, E.2001/392, K.2003/60, T.04.06.2003 Kararı, s.5

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>.); **Anayasa**

Mahkemesi'nin 19.11.2003 Tarih ve 25294 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, E.2001/34, K.2003/2, 14.01.2003 Tarihli Kararı, s.4.

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>.); **Anayasa**

Mahkemesi'nin 21.11.2003 Tarih ve 25296 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, E.2001/36, K.2003/3, 16.01.2003 Tarihli Kararı, s.14

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-03.htm>.)

¹¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.1.1961 Tarih ve 10703- 10705 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğmaktadır. Sözü geçen madde hükmü ‘vergiyi doğuran olay’ başlığını taşımasına rağmen, vergi alacağının nasıl doğacağını açıklaması dolayısıyla açık olduğu kanısındayız.

VUK’un 19. maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olay” tanımlanmasının yanı sıra, vergiyi doğuran olay konusunda literatürde, konuya ilişkin olarak yapılmış bazı tanımlardan örnekler vermek isteriz. Şöyle ki:

Prof. Dr. Fritz Neumark vergiyi doğuran olayı şu ifadeleri kullanarak açıklamaktadır: “*Vergi mevzuu (konusu) genellikle bir ‘şey’ olmasına rağmen, ‘şey’ in mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği âşikârdır. Her vergide bu vergiyi ödemeye mecbur olan bir ‘şahıs’ vardır, ve ancak bu şahısla vergi mevzuu arasındaki belirli bazı münasebetler sayesinde vergi borcu meydana gelir. Sözü geçen münasebetlere ‘mükellefiyet doğurucu vakıa’ adı verilmektedir.*¹²”

Neumark tarafından yapılan bu tanımlama, sonraki dönemlerde yapılan tanımlara ışık tutmuştur ve pek çok yazarın da bu tanımlamaya benzer mahiyette tanımlar yapmaya devam ettiği görülmektedir.

Prof. Dr. M. Orhan Dikmen, vergiyi doğuran olayı, verginin ana kavramları¹³ arasında saymamış, verginin ana kavramlarından birisini teşkil eden verginin konusu (mevzuu) içinde ve konunun bir unsuru olarak açıklamıştır. Dikmen, her verginin konusunun çeşitli unsurlardan oluştuğunu ve vergiyi doğuran olayın mükellefiyeti “doğuran” olay olduğunu belirtmiştir¹⁴. Dikmen tarafından yapılan bu tanımlamada yer alan “mükellefiyeti doğuran olay” unsuru, literatürde yer alan diğer bir çok çalışmada da kabul görmektedir.

Prof. Dr. Selim Kaneti’nin yaptığı tanıma göre ise; “*Kanunun belirlediği ve gerçekleşmesine bağladığı olgudan kaynaklanan vergi alacağına, vergiyi doğuran*

¹² F.Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.64-65.

Prof.Dr. Fritz Neumark, Türk Maliye Bilimine çok önemli katkıları olan Alman maliye ve iktisatçısıdır.

¹³ Verginin, vergiyi doğuran olay kavramı dışında kalan diğer ana kavramlarını; verginin konusu (mevzuu), vergi mükellefi (yükümlüsü) ve sorumlusu, vergi matrahı, vergi miktarı ve oranı, vergi tarifesi, istisna ve muafiyetler, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili oluşturmaktadır.

¹⁴ M. Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969, s.110.

olay” denilmektedir¹⁵. Kaneti, Vergi Usul Kanun’undan kaynaklanan ve genel kabul görmüş tanım ile aynı anlamı ifade eden yukarıda yer alan tanımı, farklı unsurları kullanmak suretiyle dile getirmiştir.

Prof. Dr. Halil Nadaroğlu, her vergi kanununda konu, mükellef ve vergiyi doğuran olayın ayrı, ayrı belirlendiğini ifade etmiş; vergiyi doğuran olayı, VUK’un 19. maddesine atıfta bulunarak “*Vergi Kanunları’nın vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması*” olarak tanımlamış ve vergiyi doğuran olayın tanımında yer alan “..... olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması.....” unsurlarının her vergi kanununda “ayrı ayrı” belirlendiği saptamasını yapmıştır¹⁶.

Nadaroğlu’nun da genel kabul görmüş unsurları kullanarak ve VUK’un 19. maddesine atıfta bulunarak tanımlama yapmış olduğu görülmektedir.

Prof. Dr. Şerafettin Aksoy, vergiyi doğuran olayı, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkilerin doğması halinde, vergi borcunun meydana gelmesi hali olarak tanımlamıştır¹⁷. Literatürde yer alan diğer çalışmaların da kabul ettiği ve konuyu açıklarken kullandığı, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması için mutlak suretle varolması gereken “verginin konusu ve mükellef” unsurları ve bunlar arasındaki “kanunda öngörülen bir ilişki” ifadesini Aksoy, kavramı tanımlarken kullanmıştır¹⁸. Aksoy’un vergiyi doğuran olayı, kanundan kaynaklanan tanımlarda yer alan soyut ifadeyi kullanmak yerine, somut unsurları kullanarak tanımladığını görmekteyiz.

¹⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, 1986/1987, s.92.

¹⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s.237.

¹⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1982, s.57.

¹⁸ Literatürde yer alan çalışmalardan bkz. Abdurrahman Akdoğan- Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:190, Maliye Fakültesi Yayın No:4, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 11, 1982, s.19., Öncel- Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87., Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.57., Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s.237., M.Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, s.110., Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1998, s.400., Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s.86.

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan- Prof.Dr. Şükrü Kızılot- Doç.Dr. Saygın Eyüpgiller, vergiyi doğuran olayı VUK’un 19. maddesine atıfta bulunarak, “*vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladığı olayın ortaya çıkması veya hukuki durumun gerçekleşmesi*” olarak tanımlamışlardır. Vergi borcunun, vergi konusu ile kurulan ilişkiler sonucu oluştuğunu da vurgulamışlardır¹⁹.

Prof. Dr. Doğan Şenyüz de vergiyi doğuran olayı genel kabulün dışına çıkmaksızın tanımlamıştır. Şenyüz’e göre vergiyi doğuran olay, mükellefle vergi konusu arasındaki hukuki ve ekonomik ilişkinin meydana gelmesidir²⁰. Şenyüz’ün de vergiyi doğuran olayı tanımlarken “*verginin konusu ile mükellef arasındaki ilişki*” şartını kullanmış ve böylece somut bir tanımlama yapmış olduğunu görmekteyiz.

Prof. Dr. Mualla Öncel- Prof. Dr. Ahmet Kumrulu- Prof. Dr. Nami Çağan, somut bir vergi ilişkisinin vergiyi doğuran olay ile başlayacağını ifade etmektedirler. VUK’a (md. 19) atıfta bulunmak suretiyle tanımlama yapmışlardır. Buna göre, “*Vergi alacağı, Vergi Kanunları’nın vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması*” vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir²¹. Bu tanımlama ve açıklamalardan, vergi borcunun doğumu için ön şartın, vergiyi doğuran olay olduğuna vurgu yaptıkları görülmüştür²².

Literatürde vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak yapılan tanımlamalardan vergiyi doğuran olayın, ‘vergi borcunu doğuran olay’ olarak kabul edildiği ve dolayısıyla da vergilendirme işleminin ‘sebep unsurunu’ teşkil ettiği hususunda fikir birliğinin var olduğunu söyleyebiliriz. Bu fikir birliğine varılırken, VUK’da kullanılan

¹⁹ Abdurrahman Akdoğan- Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, s.19.

²⁰ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s.400.

²¹ Öncel- Kumrulu- Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87.

²² Vergiyi doğuran olayın vergilendirme işlemlerinin ön şartı olduğu konusunda aynı yönde görüş için bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.92.

Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında vergiyi doğuran olayın, vergilendirme işlemindeki yerini tespit eden ve vergilendirme işleminin ön şartı olduğunu kabul eden şu ifadeleri kullandığı görülmektedir: “.....vergiyi doğuran olayı izleyen, beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemler verginin ödenebilir hale gelmesini sağlar.....” [**Anayasa Mahkemesi’nin** 19.11.2003 Tarih ve 25294 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, E.2001/34, K.2003/2, 14.01.2003 Tarihli Kararı, s.4. (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>.)]

Anayasa Mahkemesi bir kararında da, vergiyi doğuran olayın vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eden ve vergi alacağı ilişkisinin ilk basamağını oluşturan bir işlem olduğunu belirten ifade kullandığı görülmektedir. [**Anayasa Mahkemesi’nin** E.1994/80, K.1995/27, 06.07.1995 Tarihli Kararı, s.2 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-27.htm>.)]

unsurlara atıfta bulunulduğu gibi, aynı anlamı ifade edecek farklı unsurlar da kullanılmıştır.

Vergiyi doğuran olay kavramını tanımlayan ve bu kavramı vergilendirme sürecinin ön şartı olduğunu kabul eden eserlerin yanı sıra, **Prof. Dr. İ. Fazıl Pelin** eserinde, vergi borcunun doğumunu tarh ve tahakkuk işlemine bağlamaktadır. Buna göre, Pelin hukuken hazine lehine bir vergi alacağı ihdas etmek için gereken mekanizmayı açıklarken, kanunun vergiler koyduğunu ve bunların her birinin konusunu (mevzuunu) ve matrahını tayin ettiğini; verginin tarhının her vergide matrah miktarının tespiti ile başlayacağını, bu miktara vergi oranlarının uygulanmasıyla vergi borcunun doğmuş olacağını ve hazinenin alacaklı konuma gireceğini açıklamıştır²³. Ayrıca Pelin'in, vergiyi doğuran olay kavramına hiç değinmemiş olduğu da görülmektedir. Yine **Ord. Prof. Dr. Nihad S. Sayâr** da eserinde, vergi terimlerini ve bunların anlamlarını açıklamış; ancak vergiyi doğuran olayı, vergi terimleri içerisinde saymamış ve eserinde bu kavrama hiç değinmemiştir²⁴.

Literatürde vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak yapılmış tanımların ve yaklaşımların ele alınmasının ardından, vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak şu şekilde bir tanım yapılabilir kanısındayız:

“Vergiyi doğuran olay, Vergi Kanunları tarafından belirlenen ve Kanunlar’ın vergi borcunun doğumu için meydana gelmesini zorunlu tuttukları ve vergi borcunu somutlaştıran idari işlemin sebep unsurunu teşkil eden hukuki veya fiilî işlem, durum veya olaylardır”.

B. Vergiyi Doğuran Olayın Hukuki Niteliği

1982 Anayasası’nda verginin yasallığı ilkesini düzenleyen 73. madde uyarınca, vergi, resim, harç ve mali yükümlülükler, kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Dolayısıyla bir vergi borcunun doğması için, borcun doğumuna kaynak teşkil

²³ İ. Fazıl Pelin, **Finans İlmi ve Finansal Kanunlar**, Üçüncü Bası, İstanbul: İsmail Akgün Basımevi, 1945, s.239- 240.

²⁴ Nihad S. Sayâr, **Âmme Maliyesi –Birinci Cilt (Devlet Gelirleri Prensipleri)**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1966, s.89.

eden verginin, mutlaka bir vergi kanunu ile düzenlenmesi gerekmektedir²⁵. Mükellefler açısından vergi borcunun doğması ve Devlet açısından da vergi alacağının meydana gelmesi için, vergiyi doğuran olay ön şart olduğuna göre²⁶, vergiyi doğuran olayın da mutlak suretle, ilgili Vergi Kanunu'nda hüküm altına alınmış olması gerekmektedir²⁷. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın idari düzenlemelerden kaynaklanması mümkün olmamaktadır²⁸. İdarî düzenlemeler, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, vergi borcunun miktar itibarıyla tespit edilmesini sağlayan ve söz konusu borcu somutlaştıran işlemlerdir.

²⁵ **Anayasa Mahkemesi** vermiş olduğu kararlarda aslında genel kural olarak, hukuk devletin sağlama yükümlü olduğu hukuk güvenliğinin, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesi gerekli kıldığını, bu nedenle “Kanunlar’ın geriye yürümezliği ilkesi” uyarınca yasaların yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden sonradan çıkan bir yasanın, yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanamayacağını belirterek ortaya koyduğu görülmektedir. Ayrıca vergi hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespitinin gerekmekte olduğunu, bunun için de VUK’un 19. maddesine müracaat edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Buna göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğması sebebiyle, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasanın uygulanacağı saptamasını yapmaktadır.[**Anayasa Mahkemesi’nin** 18.12.2003 Tarih ve 25320 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, E.2001/392, K.2003/60, 04.06.2003 Tarihli Kararı, s.5 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>.); **Anayasa Mahkemesi’nin** 19.11.2003 Tarih ve 25294 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, E.2001/34, K.2003/2, 14.01.2003 Tarihli Kararı, s.4. (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-60.htm>.); **Anayasa Mahkemesi’nin** 21.11.2003 Tarih ve 25296 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, E.2001/36, K.2003/3, T.16.01.2003 Kararı, s.14 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-03.htm>.)]

Yine **Anayasa Mahkemesi** bir kararında da, vergiyi doğuran olayın (verginin sebep unsuru) Yasa’da açıkça gösterilmesinin hukuki güvenlik ve verginin yasallığı ilkelerinin bir gereği olduğu, ayrıca verginin, kişi hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olması sebebiyle vergi doğurucu olayların Kanun’da gösterilmesinin zorunlu olduğu belirtmektedir. [**Anayasa Mahkemesi’nin** E.1994/85, K.1995/32, 13.07.1995 Tarihli Kararı, s.4 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-32.htm>.)]

²⁶ Aynı yönde görüş için bkz. Öncel- Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87., Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.56., Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.14.

²⁷ Vergi borcunun, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile mi yoksa idari işlem olan tarh ve tahakkuk işlemleri ile mi meydana geldiği konusunda literatürde iki ayrı görüş ileri sürülmektedir. Bu konuda ilk görüş; vergi borcunun doğumunun vergiyi doğuran olay ile vukuu bulduğu yönünde olup bu görüş Alman Mevzuatı ve pek açık olmamakla beraber Türk Mevzuatı açısından kabul edilmektedir. Bu konuda var olan ikinci görüş ise, vergi borcunun doğumunun, vergi idaresinin tarh ve tahakkuk işlemlerine bağlı olduğu yönünde olup, İtalyan Mevzuatı’nda kabul görmektedir. (Bedî Necmettin Feyzioğlu, **“Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”**, s.73-74-75-76., Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.59-60. , Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 134., Öncel- Kumrulu- Çağan, **Vergi Hukuku**, s.90.)

²⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuk**, s.92.

Sonuç olarak, vergiyi doğuran olayın, Vergi Kanunu’nda düzenlenmiş olması vergilendirme sürecinin ön şartı olmasına rağmen, tek şartı değildir. Bunun için bazı hukuki veya ekonomik unsurların veya şartların da mevcudiyeti gerekmektedir.

Vergi Kanunu’nda vergiyi doğuran olaya ilişkin bir düzenlemenin varlığının şart olmasının yanı sıra, Bütçe Kanunu ile, ilgili Vergi Kanunu’nun uygulanmasına izin ve yetki verilmiş olması da gerekir²⁹. Dolayısıyla, bir vergi kanununun uygulanabilmesi ve Hazine lehine bir vergi alacağının ihdâs olunabilmesi için her sene Bütçe Kanunu ile, ilgili Vergi Kanunu’nun yeniden yürürlüğe konulması zorunluluğu, ikinci esas şartı oluşturmaktadır.³⁰

Bu ön koşullar sağlandıktan sonra, Vergi Kanunu hükümleri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve Vergi İdaresince mükellefi borçlu addeden hazırlık işlemleri yani tarh ve tahakkukun³¹ da yapılmasıyla, mükellef ile devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması söz konusu olur³².

Vergiyi doğuran olayın, dolaylı da olsa³³, VUK’un 19. maddesinde ifadesini bulduğu yukarıda da pek çok yerde belirtilmiştir. VUK’un 19. maddesinin başlığını “*Vergiyi Doğuran Olay*” oluşturup, içeriğini ise “ *Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu (meydana gelmesi) veya hukuki durumun tekemmülü (tamamlanması) ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” ifadeleri meydana getirmektedir. “Vergiyi doğuran olay” başlığı ile VUK’un 19. maddesinin içeriğinin birbirinden farklı unsurları³⁴ düzenlediği görülmektedir. VUK’un 19. maddesinin bölüm başlığı “Vergi Alacağının Tayini” iken, madde metni vergiyi doğuran olay değil, vergi alacağı üzerine kurulmuştur³⁵. Dolayısıyla 19. maddenin birinci fıkrasında, vergi alacağının meydana gelmesi veya

²⁹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.56., Öncel- Kumrulu- Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87.

³⁰ Bedî Necmettin Feyzioğlu, “*Mükellefiyet Doğurucu Vakua*”, s.54.

³¹ Bedî Necmettin Feyzioğlu, “*Mükellefiyet Doğurucu Vakua*”, s.55 (Tarh ve tahakkuk işlemlerinin kanuni tanımları ileride ele alınacaktır.)

³² Öncel- Kumrulu-Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87.,

³³ VUK’un 19. maddesinde, dolaylı (vasıtalı) bir şekilde vergiyi doğuran olay kavramının ifade edildiği ibaresi için bkz. M.Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, s.110.

³⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997,s.99., Nihal Saban, **Vergi Hukuku- Özel Kısım**, s.20.

³⁵ Nihal Saban, **Vergi Hukuku- Özel Kısım**, s.20.

vergi borcunun doğumu hükme bağlanmakta ancak, vergiyi doğuran olayı tanımlayan ya da bunun kapsamını belirleyen bir düzenleme yer almamaktadır³⁶.

Vergiyi doğuran olaya ilişkin diğer bir kanun hükmü, VUK'un 3. maddesinin B bendinde "İspat" yan başlığı ile düzenlenmiştir. Buna göre; *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."*

VUK'un 3. maddesinde yer alan düzenleme ile vergiyi doğuran olayın somut, maddî boyutuna işaret edilmektedir³⁷. Vergilendirmede gerçeklik ilkesinin somut ifadesi olan bu hüküm ile³⁸, vergiyi doğuran olay ve bununla ilgili muameleleri (işlemleri) tespit ederken veya ortaya koyarken gerçek mahiyetlerinin esas alınması zorunlu tutulmuş ve böylece somut olayın vergiyi doğuran olay olduğu belirtilmiştir.

VUK'un 3/B. maddesi, somut maddî olayın yani vergiyi doğuran olayın, normdaki soyut tanımı dikkate alınarak ekonomik yaklaşım³⁹ çerçevesinde saptanmasını ve nitelendirilmesini yani "ekonomik irdelemeyi" ele almaktadır. Böylece somut maddî olay ya da vergiyi doğuran olay, ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanıp değerlendirilecek yani vergiyi doğuran olayın büründüğü formun ötesine geçilerek iktisadî (ekonomik) özüne inilecek ve vergilendirme de bu öze uygun olarak yapılabilecektir⁴⁰.

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

³⁶ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.16.

³⁷ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.16.

³⁸ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.77.

³⁹ **Ekonomik Yaklaşım:** vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasıdır. Ekonomik yaklaşım vergi hukukuna özgü bir kavram olup; alt kavramlarını 'ekonomik irdeleme' ve 'ekonomik yorum' oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine **"ekonomik irdeleme"**; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanmasına ise **"ekonomik yorum"** denilmektedir.[Öncel- Kumrulu- Çağan, s.24; **Damıstay Üçüncü Dairesi'nin** E.1998/705, K.1999/3359 Kararı

(<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=8944&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>)]

⁴⁰ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.78.

ifadesini düzenlemektedir. Bu madde de, 3. madde hükmü gibi vergiyi doğuran olayın somut, maddi olay boyutuna⁴¹ işaret etmekte ve 3. madde ile ilgili açıklamalarda da bahsi geçen “ekonomik irdelemenin” ikinci yasal dayanağını⁴² oluşturmaktadır. Buna göre, Vergi Kanunları’nca vergi konusu ve mükellef belirlenmiş ve bu ikisi arasında ilişki kurulmuş⁴³, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, bu olay herhangi bir kanunla yasaklanmış dahi olsa vergi borcu doğmuş, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu gerçekleşmiş olacaktır⁴⁴. Özetle, VUK’un 9. maddesi, somut maddî olayın yani vergiyi doğuran olayın, özel hukuk bakımından geçersiz veya diğer yasalarla yasaklanmış olmasının vergilendirme bakımından önem taşımayacağını hükme bağlamak suretiyle ekonomik irdelemeye⁴⁵ atıfta bulunmaktadır.

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin ön şartı olan vergiyi doğuran olay, aynı zamanda tarh işleminin de sebep unsurunu⁴⁶ teşkil etmekte olup, vergilendirme işlemlerinde hukuki dayanağı yürürlükte bulunan kanun hükmü oluştururken, maddî sebebi ise vergiyi doğuran olay teşkil etmektedir⁴⁷. Vergi Kanunları’nda vergilendirilmek istenen konunun doğrultusunda, vergi alacağının hangi olgunun gerçekleşmesinden kaynaklanacağı belirtilir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay çeşitli niteliklere bürünebilir⁴⁸ ve buna bağlı olarak da vergi borcunun doğması için gerçekleşmesi gereken olgu ve ilişki, bir akit, bir hukuki durum, bir üretim, bir tüketimden kaynaklanabileceği gibi, genellikle de maddî bir olaydan, somut bir durum

⁴¹ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.16.

⁴² Mustafa Akaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.81.

⁴³ Bedî Necmettin Feyzioğlu, s.64.

⁴⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, s.101., Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, s.88.

⁴⁵ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.81.

⁴⁶ İdarî işlemlerin sebep unsuru; idareyi işlem yapmaya iten neden, saiktir. İdare, tesis ettiği idari işlemi, gerçek ve hukuka uygun sebep ya da sebeplere dayandırmak zorundadır. (Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.41.)

İdarî işlemin sebep unsuru konusunda Danıştay İdarî Dava Daireleri tarafından yapılan açıklama şu şekildedir: “.... Gerek yargısal kararlarda, gerekse doktrinde sebep unsuru, idari işlemin dışında, idari işlemin yapılmasını gerektiren hukuki işlem veya olay olarak tanımlanmaktadır. Sebep, idareyi işlem yapmaya yönelten tüm etkenler olup; sebep, işlemin bir tür gerekçesidir.....” [**Danıştay İdarî Dava Daireleri’nin** E.1995/769, K.1997/525, 17.10.1997 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

⁴⁷ Öncel- Kumrulu- Çağan, **Vergi Hukuku**, s87-92., Turgut Candan, s.41.

⁴⁸ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.93.

veya hukuki bir akitten⁴⁹ de kaynaklanmaktadır. Yine vergiyi doğuran olayın yani, somut maddî olayın tespitinde, saptanmasında ve nitelendirilmesinde, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliği yani gerçek mahiyeti dikkate alınmalıdır. Ayrıca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması da vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Ekonomik irdeleme olarak adlandırabileceğimiz her iki hususun yasal dayanaklarını VUK'un 3/B ve 9. maddeleri oluşturmaktadır.

II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VERGİLENDİRME SÜRECİNDEKİ YERİ

Vergi borcu, kural olarak vergiyi doğuran olay ile vücut bulmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi borcunu doğuran olay olması bakımından önemlidir⁵⁰. Vergiyi doğuran olayın, verginin yasallığı ilkesi uyarınca bir Kanun ile belirtilmesi zorunluluğuna⁵¹ ilave olarak, vergi borcunun doğması için gerekli olan aşamalar şu şekilde sıralanabilir⁵²,

Birinci aşama: Kanun'da tanımlanan soyut kuralın belirlenerek (vergiyi doğuran olayın) anlamlandırılması,

İkinci aşama: Maddî, somut olayın meydana geldiğinin tespit edilmesi,

Üçüncü aşama: Soyut vergi normu olan vergiyi doğuran olay ile maddî olayın örtüşüğünün tespit edilmesi.

Vergilendirme sürecinde, vergi borcu (ya da vergi alacağı) ilişkisinin vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar, vergi borcunun ya da vergi alacağının somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına yaramaktadır⁵³. Vergi borcunun ya da vergi alacağının somutlaşmasına yardımcı olan işlemler de VUK'ta düzenlenmektedir. Buna göre, VUK'un "Vergi Alacağının Tayini" bölüm başlığını taşıyan 19. maddesi, yukarıda da belirttiğimiz üzere "vergiyi doğuran olay" madde başlığını taşımaktadır.

⁴⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s.237. Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.58. , Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.93.

⁵⁰ Selahattin Tuncer, **Kamu Maliyesi Ders Notları**, s.164.

⁵¹ Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s.121.

⁵² Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, s.87-88., Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.18.

⁵³ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.92.

VUK'un 20. maddesinin madde başlığı "Tarh"⁵⁴, 21. maddesinin madde başlığı "Tebliğ"⁵⁵, 22. maddesinin madde başlığı "Tahakkuk"⁵⁶, 23. maddesinin madde başlığı ise "Tahsil"⁵⁷ olarak düzenlenmiştir⁵⁸. VUK'un sözü geçen ve Kanun yazınında arka arkaya gelecek şekilde düzenlenmiş bu maddeleri, vergilendirme süreci için gerekli olan işlemleri ve aşamaları tanımlamakta ve düzenlemektedir. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, vergi borcu ilişkisinin saptanmasını ya da tespit edilmesini sağlayan ve belirtici⁵⁹ bir idari işlem⁶⁰ niteliğinde olan tarh işlemi ile somut bir niteliğe bürünmekte⁶¹ ve yine idari işlem niteliğindeki tebliğ, tahakkuk ile de kesinlik kazanmakta, nihayet tahsil ile de sona ermektedir. Bu süreci, VUK'daki sıralamayı göz önüne alarak yorumlamak da mümkündür.

Sonuç olarak, vergilendirme sürecinin ön şartını vergiyi doğuran olay oluşturmakta olup, vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe daha sonraki işlemlere geçilememektedir⁶². Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonraki işlemler, vergi idaresinin yaptığı ve vergi borcunun tespitini, kesinleşmesini sağlayan idari işlemler

⁵⁴ VUK md 20- "**Tarh:** Vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler (oranlar) üzerinden hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemlerdir."

Tarh kavramının daha açık anlaşılabilmesi açısından, tanımlamada kullanılan "matrah" kavramını da izâh etmek gerekmektedir. Buna göre; verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden bir madde, bir değer, bir miktar veya bir hadisedir (Nihad Sayar, **Âmme Maliyesi**, s.89.). Herhangi bir kimsenin vergisini hesaplayabilmek için, "konu (mevzu)" yeterli değildir. Vergi borçlarının tespiti için konunun yanı sıra, vergi oranının (nispetinin) uygulanabileceği kantitatif bir kavrama ihtiyaç vardır. İşte bu görevi "matrah" görmektedir (M.Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri**, s.117.).

Nadaroğlu eserinde matrahı izâh ederken "verginin dayanağı" ifadesini de kullanmaktadır (Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s.236.).

⁵⁵ VUK md. 21- "**Tebliğ:** Vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir."

⁵⁶ VUK md. 22- "**Tahakkuk:** Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir."

⁵⁷ VUK md 23- "**Tahsil:** Verginin Kanuna uygun surette ödenmesidir."

⁵⁸ Bu konuda aynı yönde açıklama için bkz. Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.233.

⁵⁹ Tarh işleminin **belirtici – tespit edici** bir işlem niteliğinde olduğu konusunda bkz Öncel- Kumrulu-Çağan, s.90., İ. Fazıl Pelin, **Finans İlmî**, s.240.

⁶⁰ **İdari işlemler:** İdari işlemler, birer hukuki işlemlerdir. Hukuki işlemler, hukuksal iktidar kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen iktidar açıklamalarıdır. Hukuki ve idari işlemler, "iradî faaliyetler" sonucunda oluşmaktadır ve iptal davasına konu oluştururlar. (Celâl Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları No:51, 1990, s.9- 10.)

⁶¹ Vergi borcu, tarh işlemi ile değil vergiyi doğuran olay ile vücut bulmakta, diğer bir ifadeyle doğmaktadır. Ancak tarh işlemi, vergi borcunu belirlemeye, tespit etmeye, saptamaya yaramaktadır.

⁶² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, s.92.

olmaktadır. Buna göre, vergi idaresince yapılan tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri, vergiyi doğuran olay ile maddî olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasıdır⁶³.

III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN SAPTANMASININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ÖNEMİ

Vergi borcu, vergiyi doğuran olay ile meydana gelmekte, yani doğmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinin başlangıcı ve ön şartı olan vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında saptanmasının, vergi hukukunda doğurduğu sonuçlar açısından önemi büyüktür. Bu açıdan, ortaya konulması gereken ilk husus, kanun hükmünün vergilendirme işleminin hukuki dayanağı, vergiyi doğuran olayın ise vergilendirme işleminin maddî sebebinin oluşturduğudur⁶⁴. Günlük hayatta meydana gelen somut olayın yani vergiyi doğuran olayın, vergi kanununda belirtilen soyut normla yani kanun hükmü ile örtüşmesi (tipiklik), vergisel sonucun ortaya çıkmasını doğurur⁶⁵. Bu açıdan, vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olaydan sonra meydana gelen ve idari işlem niteliğinde olan tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleri ise, vergi borcunun somutlaşmasını sağlamakta, vergi idaresini alacaklı, mükellefi borçlu duruma sokmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay, yani vergi borcunun doğumuna sebep olan olay ile başlayan vergilendirme işlemi, vergi idaresinin tarh, tahakkuk işlemlerini ifa etmesi ile somut bir vergi borcu ilişkisi olarak meydana gelmekte ve tahsil ile de nihayete ermektedir.

Kısacası vergilendirme sürecinin başlangıcında ve bitişinde vergiyi doğuran olayın etkisi vardır ve bu etki, doğurduğu sonuçlar itibariyle önemlidir.

Vergilendirme süreci içerisindeki yerinin önemi vurgulandıktan sonra, vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında saptanmasının, vergi hukukunda doğurduğu sonuçlar açısından önemi ve faydası aşağıda ele alınmıştır. Şöyle ki:

⁶³ “...Maddî olarak doğan borcun biçimsel olarak tanımlanmasıdır” ibaresi için bkz. Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, s.100.

⁶⁴ Öncel- Kumrulu- Çağan, **Vergi Hukuku**, s.87.

⁶⁵ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, s.87.

Vergiye doğuran olay, “*vergilendirme döneminin saptanması*” yönünden önemlidir⁶⁶. Vergiyi doğuran olayın doğru ve zamanında saptanamaması verginin zamanında tahsil edilememesi, yani tahsil edilmesi gereken dönemden önce ya da sonra tahsil edilmesi sonucunu doğurur. Her Vergi Kanunu’nda vergiyi doğuran olay ayrı, ayrı belirtildiği gibi, her verginin vergilendirme dönemi de, ilgili Kanun’da belirtilmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın zamanında ve doğru olarak tespiti, vergilerin zamanında tahsilini de beraberinde getirmektedir.

Vergiye doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinde, mükellefiyet de vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır. Buna göre, nezdinde vergiyi doğuran olay gerçekleşen kişinin, vergiye ilişkin maddî ve şeklî yükümlülükleri⁶⁷ yerine getirmesi gerekir⁶⁸. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın zamanında ve doğru olarak tespit edilmiş olması, verginin ödenmesi anlamına gelen maddî yükümlülük ile VUK’ta belirtilen şeklî yükümlülüklerin de zamanında yerine getirilmesini sağlar.

Vergiye doğuran olayın saptanmasının “*zamanaşımına*”⁶⁹ ilişkin *sürelerin*” de tespitine etkisi söz konusu olacaktır. Doğru olarak ve zamanında tespit edilemeyen vergiyi doğuran olay, zamanaşımı sürelerinin de doğru olarak tespit edilememesine yol açacaktır. Nitekim Danıştay da muhtelif kararlarında bunu destekler mahiyette “*...vergiye doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmül tarihinin tespiti, zamanaşımı süresinin başlangıcı bakımından önem taşımaktadır.*” ifadelerine yer vermektedir⁷⁰. Buna göre, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, vergi borcunun ödenmesi gereken duruma gelmesi için, yani tahakkuk etmesi için, Kanun’da

⁶⁶ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, s.100.

⁶⁷ Mükelleflerin **maddî yükümlülüğü** vergi borcunu Kanunlarda öngörülen zamanda, tutarda ve biçimde ödemesidir. (Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.343.) .

Mükellefin **şeklî yükümlülükleri** de bildirimde bulunma, belge düzenine uyma, beyanname verme, defter tutma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme olmak üzere VUK’da muhtelif maddelere serpiştirilerek düzenlenmektedir.

⁶⁸ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, s.87., Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, s.101.

⁶⁹ **Zamanaşımı**; Vergi Usul Kanununun 113. maddesinde tanımlanmaktadır.

⁷⁰ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E. 2005/1076, K.2006/811, 14.03.2006 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.2005/5109, K.2007/733, 13.03.2007 Tarihli Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E. 2005/1856, K. 2005/2693, 13.12.2003 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.2006/226, K.2007/74, 16.07.2006 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E. 2001-335, K.2001/475, 07.12.2001 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.2000/5813, K.2003/4581, 24.09.2003 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

belli bir süre konulmuştur (şu anda bu süre 5 yıldır). Bu süre içinde tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilmeyen vergi borcu sona erer, yani ortadan kalkar⁷¹. Bunun hukuki dayanağını VUK'un 114. maddesi oluşturmaktadır. İlgili maddede yer alan düzenlemeye göre, *“vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”* ve bunlar literatürde *“tarh ya da tarhiyat zamanaşımı”⁷²* olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler, tarh zamanaşımına uğramakta ve dolayısıyla kendiliğinden ortadan kalmaktadır⁷³.

Diğer bir zamanaşımı süresi de, 6183 sayılı Âmmeye Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 102. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre, *“Âmme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.”*

Vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında tespit edilememesi, verginin de zamanında tarh ve tahakkuk edilememesini ve nihayet tahsilin yapılamamasını ortaya çıkaracak, dolayısıyla da tahsil zamanaşımının işlemesini de imkansız kılacaktır.

Tahsil zamanaşımı süresi olan beş yıllık süre dolduktan sonra, âmmeye (kamu) alacağının, alacaklı vergi idaresi ya da kamu idaresinin talep ve tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme sürecinde, vergiyi doğuran olayın hiç veya doğru olarak saptanamaması, tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerinin de hiç veya doğru olarak saptanamamasına yol açacak, bu da, vergi alacağının zamanında ya da hiç tahsil edilememesine sebep olacaktır.

⁷¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.149. Bedî Necmettin Feyzioğlu, s.82.

⁷² Literatürde tarh zamanaşımı yerine, tahakkuk zamanaşımı ifadesinin de kullanıldığı görülmektedir.

⁷³ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi** önüne gelen bir olayda, fatura düzenlenmekle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ve vergiyi doğuran olayın doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren VUK'un 114. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresinin işlemeye başlayıp, beşinci yılın sonunda sona ereceğini belirten açıklamalara yer vermiştir [**Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.2003/5813, K.2003/4581, 24.09.2003 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)]

Bu konuda önemli olan bir diğer husus da, “ceza kesme zamanaşımı” süresinin tespitinde vergiyi doğuran olayın önemidir. Vergi Usul Kanunu’nun 374. maddesine göre, “*Vergi ziyayı cezasında*⁷⁴, *cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden takvim yılının birinci gününden; özel usulsüzlük*⁷⁵ *cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; usulsüzlükte*⁷⁶, *usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilemez*” demektedir. Dolayısıyla vergi alacağı, yani vergiyi doğuran olay doğru ve zamanında tespit edilemezse, ceza kesme zamanaşımı sürelerinin doğru olarak da saptanması mümkün olmayacaktır.

Vergiyi doğuran olayın doğru olarak saptanması “*verginin temel öğelerinin uygulanması*” yönünden de önem taşımaktadır. Buna göre, genel olarak, kanunda aksi kararlaştırılmadığı sürece verginin konusu (mevzu), matrahı ve oranı, tarhı- tahakkuku ve tebliği de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihe göre belirlenecektir. Bu da demek oluyor ki, verginin doğumunda idari işlem değil, vergiyi

⁷⁴ VUK’un 344. maddesi **Vergi Ziyayı Suçu ve Cezasını** düzenlemiştir. VUK’nun 344. maddesi, 341. maddesinde yer alan vergi ziyayı tarifine atıfta bulunarak tanımlama yapmıştır. Buna göre, vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Bu hallerde yâni vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

⁷⁵ VUK’un 353. maddesi ise **Özel Usulsüzlükleri ve Cezalarını** düzenlemiştir. Maddede yer alan Özel Usulsüzlük durumları; fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi, alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması (VUK md.353); Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik edilmesi (VUK. Md. 355), Bilgi vermekten çekinenler ile 256 (defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti), 257 (diğer ödevler) ve mükerrer 257 madde (yetki) hükmüne uyulmaması (VUK.mük.md.355) başlığı altında düzenlenmiştir.

⁷⁶ VUK md.351’e göre **Usulsüzlük**; vergi kanunlarında şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmamasıdır. VUK’un.352. maddesi Birinci Derecede Usulsüzlükleri (Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması, tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, Kanun’un öngördüğü kayıt düzenine uyulmamış olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, tasdiki zorunlu defterlerin tasdik ettirilmemesi, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 15 gün geçtikten sonra tebliğ edilmek şartıyla verilen ek 15 günlük süre içerisinde verilmemiş olması gibi haller) ve Cezalarını ve İkinci Derecede Usulsüzlükleri (Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonundan başlayarak 15 gün içinde verilmiş olması, ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya istenen bilgileri muhteva edecek şekilde verilmemesi, bildirimlerin zamanında yapılmaması, vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, tasdiki zorunlu defterlerin süresinin sonundan itibaren bir ay içinde tasdik işleminin yaptırılmış olması, hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi gibi haller) ve Cezalarını maddeler halinde sıralamıştır.

doğuran olay etken olmaktadır⁷⁷. Buna göre, verginin temel öğeleri olan verginin konusunun, matrahının ve oranının saptanması ve uygulanması, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde yürürlükte olan ilgili Vergi Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır. Ancak uygulamada, vergilerin oranına, konusuna, matrahına ilişkin konuların, yürürlüğe yeni konulan ilgili Kanun'un geçici maddeleriyle düzenlenerek hüküm altına alındığı ve dolayısıyla yürürlükten kalkan mülga Kanun'da yer alan düzenlemelerin yerine yeni Kanun düzenlemelerinin uygulanmasının yolunun açıldığı görülmektedir.

⁷⁷ Bedî Necmettin Feyzioğlu, s.79.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, s.100.

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE TESLİM HALLERİNDE

VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. TESLİM HALLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. TESLİM KAVRAMI VE TANIMI

KDV'nin konusunu, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler teşkil etmektedir (KDVK.md.1/1). Diğer bir ifadeyle, ticari, sınai, zirai ve meslekî faaliyet çerçevesinde Türkiye sınırları dahilinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Kanunun konusunu oluşturan teslim kavramı ise, yine Kanunun 2/1 maddesinde, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Avrupa Topluluğu'nun 6 no.lu Direktifinde⁷⁸ de verginin konusu, Direktifin 2/1. maddesinde, "ülke dahilinde bir bedel karşılığında yapılan mal teslimleri veya hizmet ifaları" olarak düzenlenmiştir⁷⁹. Buna göre, Türk KDVK'daki düzenleme de, 6 no.lu Direktif ile aynı yönde, ülke dahilinde yapılan teslim ve hizmetleri KDV'nin konusuna dahil etmektedir. Fakat 6 no.lu Direktifte var olan teslim ve hizmetlerin bir "bedel karşılığında yapılması" şartı, Kanunumuzda yer almamaktadır⁸⁰. Yine 6 no.lu Direktifte teslim, maddi mal üzerindeki tasarruf hakkının malik olarak devredilmesi şeklinde tanımlanmaktadır⁸¹. Bu bağlamda, KDVK'nın ve Avrupa Topluluğu direktifinin teslim tanımında farklılık ihtiva etmediği saptaması yapılabilmektedir. Fakat

⁷⁸ Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating the Turnover Taxes- Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC)- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>.

⁷⁹ Sixth Council Directive, Article 2/1- "The following shall be subject to value added tax: 1. the supply of goods or services effected for consideration within the territory of the country by a taxable person..."

⁸⁰ Kanunumuzda "bedel karşılığı" olmayan teslim ve hizmetler de KDV'nin konusuna girmek suretiyle, bedelsiz teslim ve hizmetlere de KDV'nin uygulanması sağlanmıştır. Bu açıdan KDV Kanunumuz ile Avrupa Topluluğu Direktifi arasında bir farklılık olduğu söylenebilir.

⁸¹ Sixth Council Directive, Article 5/1- " 'Supply of goods' shall mean the transfer of the right to dispose of tangible property as owner."

çalışma konumuz açısından teslim kavramı, tanımı, hangi tür mallarda geçerli olduğu gibi hususlarda mevzuatımızda yer alan düzenlemelerin ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir.

Teslim fiilini tanımlamakta olan KDVK'nın 2/1. maddesinin yanı sıra BK'mızda da teslim kavramını ihtiva eden hükümlerin yer aldığı görülmektedir. BK'nın⁸² 182/I. maddesinde; satıcının, maddi şeylere ilişkin menkul satımında, satılan alıcıya “teslim” etmekle yükümlü olduğu düzenlenmek suretiyle, teslim kavramının, doğrudan doğruya zilyetliğin nakli, yani mal üzerindeki fiilî hâkimiyetin sağlanması anlamına gelmekte olduğu ifade edilmektedir⁸³. Buna göre teslim borcu, satılan şeyin, hukuken veya aynen alıcının iktidar alanına intikal etmesi ile ifa edilmiş olmaktadır⁸⁴. Ayrıca BK'ya göre, mülkiyetin nakledilmesi “*satış işlemi*”⁸⁵ olarak nitelendirilmekte olup; satışın belirgin özelliği de, yine madde hükmüne göre “*teslim*” fiili olarak belirtilmektedir⁸⁶.

BK'da düzenlenen teslim kavramının, sadece menkul mallara ilişkin satış işlemlerini ihtiva ettiği, madde hükmünden çıkan bir sonuçtur. Oysaki, KDVK'da yer alan teslim kavramına ilişkin düzenlemelerin, BK'daki düzenlemeden daha geniş kapsamlı olarak, menkul ve gayrimenkul mallar üzerindeki mülkiyet hakkının⁸⁷ yani tasarruf hakkı ve yetkisinin devrini içine aldığı görülmektedir.

⁸² 818 sayılı Borçlar Kanunu, 08.05.1926 Tarih ve 366 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸³ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, Ankara: Savaş Yayınevi, 1997, s.36.

⁸⁴ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akadin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, II. Bası, 1974, s.74.

⁸⁵ 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 182/1. maddesinde satış akdî şu şekilde ifadesini bulmaktadır; “Satış bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder.”

⁸⁶ Adnan Gülerman, “*Katma Değer Vergisinde Teslim Kavramı*”, **Yaklaşım**, Mart 2007, Sayı:171, www.mevzuat/dergi/makaleler/2007039055.htm-56393, s.1.

⁸⁷ **Mülkiyet hakkı**, “Mutlak Haklar” üst başlığı altında “Maddi Mallar Üzerindeki Mutlak Haklar”, diğer bir ifadeyle “**Aynı Haklar**” alt başlığı içinde yer almakta olup; aynı haklar, eşya üzerinde sahibine (malikine), herkese karşı ileri sürülebilen, dolaysız, en geniş yetkiler bahşetmektedir. Aynı hakkın bütün özelliklerini mülkiyet hakkı kendisinde toplamaktadır. Aynı hakkın konusunu da kural olarak, maddî mallar yani eşyalar oluşturmaktadır. (Erol Cansel ve Ali Naim İnan, “*Aynı Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku'nun Konusu*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı:1-4, 1964, <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/fulltext/1850.pdf>, s.356-357., Jale G. Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynı Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, Gözden geçirilmiş 2. Bası, Ankara:Sevinç Matbaası, 1972, (s.9,23,24.)

Her iki kanunda da tanımlanmakta olan teslim, “mülkiyeti nakil borcunun” bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir ve kural olarak, ‘teslim borcu’ yerine getirilmekle, ‘mülkiyeti nakil borcu’ da yerine getirilmiş olmaktadır⁸⁸. Ancak, satıcının tasarruf yetkisine sahip olmamasına rağmen malı teslim etmiş olması halinde, teslim borcu yerine getirilmiş olsa da, mülkiyeti geçirme borcu yerine getirilmiş olmaz⁸⁹. Dolayısıyla KDVK’nın 2. maddesinde ifade edilen teslim kavramı ve teslimin ana unsuru, BK’da yer alan düzenlemeye paralel olarak, “mal üzerindeki tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının devredilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır⁹⁰. 4721 sayılı TMK’nın⁹¹ 683. madde hükmü “*Mülkiyet Hakkının İçeriği*” başlığı altında, “*bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içerisinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma (usus), yararlanma (fructus) ve tasarrufta bulunma (abusus) yetkisine sahiptir*” düzenlemesine yer vermek suretiyle, mülkiyet hakkının; ‘kullanma’, ‘yararlanma’ ve ‘tasarrufta bulunma’ kavramlarını kapsadığını açıklamaktadır. Bu açıdan, KDV’de ifadesini bulan teslim tanımı içinde yer alan “bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik tarafından devredilmesi” ibaresi, Türk Medenî Kanunu’nda yer alan düzenleme bağlamında, “bir mal üzerindeki mülkiyet hakkının devredilmesi” ibaresine karşılık gelmektedir. Sonuç olarak KDVK’da ifadesini bulan “tasarruf fiili”, malları el altında bulundurabilmeyi ve kullanabilmeyi, onun üzerinde maddî etkide bulunabilmeyi ve ondan yararlanabilmeyi, kısaca malı fiilî hâkimiyet altında bulundurabilmeyi ifade etmektedir.

Mülkiyet hakkının yani tasarruf hakkının devri anlamına gelen teslim fiilinin, menkul⁹² ve gayrimenkul mallar⁹³ için farklı şekillerde gerçekleştirilmesi gerektiği

⁸⁸ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.74.; Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s.114.

⁸⁹ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992, s.74.; Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s.114.

⁹⁰ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuk- Genel Hükümler- Özel Borç İlişkileri-**, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Eylül 2006, s.222.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt I, Ankara: 1998, s.370-371.

⁹¹ 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu, 08.12.2001 Tarihli ve 24607 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹² 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu’nun 762. maddesinde **menkul mülkiyetinin konusu**; nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler olarak tanımlanmaktadır.

⁹³ 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu’nun 704. maddesinde, **gayrimenkul mülkiyetinin konusu** başlığı altında nelerin gayrimenkul mülkiyetinin konusunu oluşturduğu sayılmaktadır. Madde hükmüne göre;

1)Arazî,

TMK’da düzenlenmektedir. Gayrimenkul malların mülkiyetinin nakli, tescil ile gerçekleştirilmektedir (TMK md. 705)⁹⁴. Menkul malların mülkiyetinin nakli için de, zilyetliğin devri gerekmektedir⁹⁵.

Sonuç olarak, kanuni düzenlemelere göre, teslim fiili, menkul ve gayrimenkul mallarda mülkiyetin devri ile meydana gelmekte olup, bu devir işlemi, gayrimenkul mallarda tescil (kayıt)⁹⁶, menkul mallarda ise zilyetliğin devri ile gerçekleşmektedir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ BAĞLAMINDA TESLİM VE ŞARTLARI

KDVK’nın 1/1. maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslimlerin, verginin konusunu oluşturduğu belirtilmektedir. Verginin konusunu teşkil eden teslim kavramı ise, Kanun’un 2. maddesinde, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. İntikâl ya da devir için fiili bir muamale yani, “teslim” şart olup⁹⁷, madde hükmüne göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf yani mülkiyet hakkının devri anlamına gelmektedir. Bu

2) Tapu kütüğünden ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

3) Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, gayrimenkul mülkiyetini teşkil etmektedir.

⁹⁴ Gayrimenkul mallarda mülkiyetin tescille iktisap edilebileceği ya da devredilebileceğine ilişkin **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin**, K.2000/1343, E. 1999/1260, 19.04.2000 Tarihli ve **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin**, K. 2001/2592, E.2000/565, 13.06.2001 Tarihli Kararları mevcuttur (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁹⁵ Menkul mal mülkiyetine teslimle sahip olunacağına ilişkin **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** E. 2005/73, K.2005/172, 17.06.2005 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.1996/142, E.1994/455, 19.04.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E. 2003/589, K.2004/268, 13.04.2004 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1992/7861, K.1995/5576, 21.12.1995 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1997/3547, K.1998/4272, 01.12.1998 Tarihli Kararı mevcuttur. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁹⁶ Tescil sözcüğü yalnız dar anlamda “tescil”i değil, aynı zamanda yapıldığı zaman aynı sonuçlar doğuran “tâdil (deüştürme; değişiklik)” ve “terkin” kayıtlarını da ihtiva etmektedir. Yani gayrî menkul mülkiyetinin iktisabı için tapu siciline kayıt şart olduğu gibi (TMK.md.705/I), sona ermesi için de terkin şarttır (TMK. md.717/I). [Mehmet Ünal ve Veyssel Başpınar, **Şeklî Eşya Hukuku**, s.247.]

⁹⁷ S. Ş. Ansay, “**Menkul Mallarda Mülkiyetin ve Hasarın İntikali Hakkında Muhtelif Sistemler Arasında Bir Mukayese**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1953, Cilt:10, Sayı:1-4, http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd_arsiv/AUHF-1953-10-01-04/AUHF-1953-10-01-04-Ansay.pdf., s.450.

nedenle bir malın satılmak üzere bırakılması veya korunması amacıyla bırakılması, yani ödünç olarak verilmesi genel anlamda, teslim hükmünde değildir⁹⁸.

Buna göre KDV bağlamında teslim fiilinin var olması için, teslim edilecek bir malın bulunması ve mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmekte olup⁹⁹, buradan teslim fiili için varlığı şart olan iki unsur ise aşağıda izâh edilmeye çalışılacaktır:

2.1. Mal Unsurunun Varlığı

Kanuna göre teslime konu olan bir “*malın*” mevcut olması gerekmektedir. Mal ise, hukuki anlamda mülkiyet konusu olabilen bütün maddî eşyalar ile, malvarlığına girebilen bütün haklara verilen addır (isimdir)¹⁰⁰. Diğer bir ifadeyle mal, insanların ihtiyaçlarını gideren ve bu nedenle de onlarca faydalı sayılan şeylerdir. Faydalı yani ihtiyaçları giderir addedilen şeyler, yani mallar bu anlamda, iktisat biliminin konusuna girmektedir. Hukuki bakımından mal ise, haklara konu olabilecek bütün şeyleri¹⁰¹ ifade etmektedir.

Kural olarak mallar, “maddi ve gayri maddi mallar” olmak üzere ikiye ayrılır. *Gayri maddi mallar*, elle tutulup, gözle görülemeyen, hissedilemeyen, mekânda bir yer işgâl etmeyen yani maddi ve cismanî bir varlığı olmayan şeylerdir. Dolayısıyla gayri maddi mallar, nakdî bir kıymet arzeden, para ile ölçülebilen bir değeri olan yani mal varlığını (mameleki) oluşturan haklar ile, fikir mahsûlü olan şeylerdir. *Maddi mallar* ise, maddi, cismanî bir varlığı olan, hissedilen veya mekânda sınırlı bir yer işgal eden şeylerdir ve hukuk düzeninin, üzerlerinde mülkiyet hakkının kurulabileceğini kabul ettiği ve maddi açıdan da üzerinde hâkimiyet tesisi mümkün olan maddi mallar, “*eşyaları (ayn)*”¹⁰² meydana getirmektedir.¹⁰³ *Eşya* ise, menkul ve gayrimenkul olmak üzere sınıflandırılmaktadır. *Gayrimenkul eşya*, genellikle yerinde sabit olan, bir yerden

⁹⁸ Veysi Seviğ, “*Hukuki Teslim- Fiili Teslim*”, *Dünya Gazetesi*, 15.10.2002.; Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2006,s.217.

⁹⁹ *Danıştay Onbirinci Dairesi’nin* E. 1999/4833, K. 2000/644, 21.02.2000 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>.

¹⁰⁰ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.768.

¹⁰¹ *Şey*, dış alemi meydana getiren ve insanın dışındaki her türlü maddî ve gayri maddî varlıklara denir. (Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.30,32).

¹⁰² Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.36.

¹⁰³ Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.30-31.

başka bir yere muhtevasında bir değişiklik olmadan nakledilemeyen maddi mallardır. *Menkul eşya*, toprağa bağlı olmayan, ya kendi kuvvetiyle veya dıştan gelen bir fiil ve tesirle bir taraftan başka bir tarafa muhtevasında, şeklinde bir noksanlık, bir değişiklik olmadan gidebilen veya götürülebilen maddi mallardır¹⁰⁴.

Açıklamalar ışığında dikkat edilmesi gereken husus, “eşya, şey ve mal” kavramları hukuken eş kavramlar olmadığıdır. **Prof. Dr. Jale AKİPEK**, tarafından ileri sürülen görüş kapsamında ‘şey’ en geniş muhtevasında bir üst kavramdır. Ondan sonra ‘mal’ ve en sonra da en dar muhtevasıyla ve sadece maddi malları göstermesi bakımından ‘eşya’ gelir. Bunun içindir ki, her eşya bir mal ve aynı zamanda bir şey olmasına karşılık; her şey ve her mal, mutlaka aynı zamanda eşya anlamına gelmez. Hukuk kural olarak, mal ve eşya ile ilgilenir; ancak doktrinde çoğunlukla ‘mal’ kavramı kullanılmaktadır¹⁰⁵. Eşyanın, hukuki anlamda "mal" sayılabilmesi için ise, nitelikleri itibarıyla ve hukuken iktisablarının mümkün olması gerekmektedir¹⁰⁶.

Kural olarak hukuk ancak mal ve eşya ile ilgilenir. Mallar daha ziyade Borçlar Hukuku’na konu olabilir. Borçlunun ediminin konusu bir alacak hakkının temliki (alacağın temliki), bir mamelekin bütün hak ve borçlarla devri (mamelekin aktif ve pasif ile devri), bir fikir eserinin meydana getirilmesi taahhüdü gibi gayrimaddi bir mala ait olabilir. Bir şeyin verilmesi, imali veya kiralanması gibi durumlar maddi mallarla da ilgili olabilir. Eşyalar ise kural olarak Eşya Hukuku’na konu olabilirler. Kaideten aynî haklar sadece maddi mallar, yani eşyalar üzerinde tesis edilir. Bunun içindir ki, Borçlar Hukuku’ndaki mal (gerek maddi gerekse gayri maddi malları göstermesi bakımından), Eşya Hukuku’ndaki mal yani eşya kavramları ile aynı anlama gelmez. Borçlar Hukuku’ndaki mal kavramının Eşya Hukuku’ndakine nazaran geniş bir muhtevası vardır¹⁰⁷. KDVK teslim fiilini düzenlerken, mal kavramını kullanmayı tercih etmiştir. İlgili Kanun’da kullanılan mal kavramı ise, hukuk düzeni tarafından üzerinde mülkiyet hakkı tesis edilebilen “*maddî mal*” alt başlıklarını oluşturan, “*menkul ve gayrimenkul*

¹⁰⁴ Erol Cansel ve Ali Naim İnan, “*Aynî Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku’nun Konusu*”, s.364.; Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.40.

¹⁰⁵ Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.36.

¹⁰⁶ Safa Reisoğlu, *Türk Eşya Hukuku*, Cilt I, Altıncı Bası, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:440, 1980, s.8.

¹⁰⁷ Jale G.Akipek, *Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili*, s.36.

malları” ihtiva etmektedir. Mülkiyet hakkı da maddî mallar üzerindeki “mutlak hakkı”, diğer bir ifadeyle “aynî hakkı” ifade etmektedir. Bu bakımdan KDVK’da düzenleme altına alınan mal kavramı, Eşya Hukuku’na konu olan mal yani eşya kavramına daha yakın olup; Borçlar Hukuku’na konu olan mal kadar geniş muhtevaya sahip değildir.

Bu açıdan KDVK bağlamında teslim fiili tanımlanırken, genel anlamıyla “mal” kavramı kullanılmak suretiyle, menkul ve gayri menkul mallar ifade edilmiş ve teslim fiili de, menkul ve gayri menkul mallar üzerindeki mülkiyet hakkının devri anlamında tanımlanmıştır.

2.2. Teslim Fiili ile Mülkiyet Hakkı Devrinin İlişkisi

İkinci olarak da, teslim fiilinden bahsedebilmek için, mal üzerindeki tasarruf hakkının yani, mal üzerindeki mülkiyet hakkının devredilmesi gerekmektedir. Mülkiyet hakkı, malikine sınırsız yetkiler bahşeden aynî haklar içinde yer almakta olup¹⁰⁸; TMK’ya göre, bir şeye malik olan kimse yani şeyi mülkiyetinde bulunduran kimse, hukuk düzeninin sınırları içerisinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Dolayısıyla mülkiyet hakkının içeriğini, ‘kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma’ kavramları doldurmaktadır (TMK md. 683).

Tasarruf hakkı da, bir kimsenin mal üzerinde dilediğini yapabilme iktidarındır¹⁰⁹. Bu açıklamalar bağlamında, teslim fiilinin KDV’ye tabi tutulabilmesi için, mal üzerindeki tasarruf hakkının yani kıscası mülkiyet hakkının devredilmesinin şart olduğu sonucuna varılmaktadır. Ayrıca KDV bağlamında teslimin mutlaka bir bedel karşılığı yapılmış olması da gerekmemektedir ki¹¹⁰, KDVK’nın 27. madde hükmüne göre, bedelsiz yapılan teslimlerde malın, emsal bedeli üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu konuyla ilgili olarak yukarıdaki bölümlerde belirtildiği üzere, Avrupa Topluluğu’nun 6 no.lu Direktifi’nde teslim fiilinin verginin konusuna girebilmesi için “bedel karşılığı” yapılması şartı aranmaktadır. Daha geniş bir

¹⁰⁸ Erol Cansel ve Ali Naim İnan, “*Aynî Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku’nun Konusu*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/fulltext/1850.pdf>, s.356-357.

¹⁰⁹ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.372.

¹¹⁰ Muallâ Öncel- Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s.402.

vergileendirme imkânı sunan KDVK ile, Avrupa Birliği düzenlemeleri, bu noktada farklılaşmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalara ilave olarak, teslim borcundan bahsedilebilmesi için “satış, trampa veya bağışlama” şeklinde bir akdî ilişkinin de var olması gerekmektedir ki¹¹¹, söz konusu akitlerle asıl amaçlanan, malın alıcıya teslim edilmesi ve mülkiyetinin alıcıya geçirilmesidir¹¹². Diğer bir ifadeyle, söz konusu akitlerde amaç, mülkiyet hakkının devri yani bu hakkın bir şahıstan diğerine nakil suretiyle intikalidir. Mülkiyet hakkının bu suretle devredilebilmesi için, mutlaka bu devir işleminin dayanağını oluşturan bir hukuki sebebin mevcudiyeti lâzımdır¹¹³. Ancak mülkiyetin karşı tarafa geçmesi (intikali), hemen sözleşmenin yapılmasıyla birlikte gerçekleşmez, zira bu sözleşmelerden ancak “mülkiyetin devri borcu” doğar ve mülkiyet ise, bu borcun ifa edilmesiyle, yani menkul mallarda “zilyetliğin devri”, gayrimenkul mallarda ise “tescil” işlemi ile karşı tarafa geçmiş olur¹¹⁴. Bu husus da, KDVK’da “tasarruf hakkının devredilmesi” ifadesi ile en geniş ve kesin bir tarzda ortaya konulmaktadır¹¹⁵. Danıştay’ın muhtelif daireleri tarafından verilen pek çok kararda, KDV’nin teslim ile doğduğu; bedelin tahsil edilememiş veya belge düzenlenmemiş olmasının KDV’yi ortadan kaldırmayacağı sonuçlarına ulaşıldığı görülmektedir¹¹⁶. Yine diğer bir Danıştay kararında da; KDV’yi doğuran olayın,

¹¹¹ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., Nisan 2007, s.166.; Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, 1998, (madde 2), (<http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf>), s.2.

Katma Değer Vergisi’nin doğabilmesi için teslimin **satış akdî** niteliği taşıması gerektiğini düzenleyen **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** K.1997/3222, E.1997/1837, 02.10.1997 Tarihli Kararı ve **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** K.1998/3086, E.1996/7475, 15.02.1998 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1996/7477, K. 1998/308, 05.02.1998 Tarihli Kararı mevcuttur. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

Teslim fiilinin bir satış akdî niteliği taşıması gerektiği konusunda Danıştay Onbirinci Dairesinin bir kararı bulunmaktadır [**Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E. 1996/7475, K.1998/3086 ve 15.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).]

¹¹² Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s.114.

¹¹³ Jale Gürol, **“Gayrimenkul Mülkiyet Hakkının Adî Zamanaşımıyla İktisabı Üzerinde Biri İnceleme”**, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl: 1953, Cilt:10, Sayı:1-4, (<http://auhf.ankara.edu.tr/auhfd/auhf-dergisi/yil-1953-cilt-10-sayi-1-4>), s.579.

¹¹⁴ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku- Genel Hükümler,Özel Borç İlişkileri-**, s.209.

Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Jale Gürol, **“Gayrimenkul Mülkiyet Hakkının Adî Zamanaşımıyla İktisabı Üzerinde Biri İnceleme”**, s.580-581.

¹¹⁵ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985, s.68.

¹¹⁶ **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.2004/12, E. 2003/192, 30.01.2004 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.2994/199, E. 2004/152, 24.12.2004 Tarihli

teslimden sonra düzenlenen fatura tarihinde değil, teslim tarihinde meydana geldiği belirtilmek suretiyle¹¹⁷, teslim fiilinin KDV'yi doğuran olayın ana unsurlarından birisini teşkil ettiği vurgulanmıştır.

KDVK'nın 2. maddesinde, teslim fiili tasarruf hakkının devredilmesi şeklinde tanımlanmış ve tasarruf hakkının devri olarak kabul edilecek fiiller de madde hükmünde belirtilmiştir. KDVK bağlamında, "tasarruf hakkının devri" olarak kabul edilen fiiller, madde hükmüne göre şu şekilde sınıflandırılabilir¹¹⁸. Burada dikkat edilmesi gereken ve göz önünde bulundurulması gereken husus, madde hükmünde sayılan fiillerin, mülkiyet intikali olayının sonucu olarak cereyan etmiş olmasıdır; ancak bu durumda teslim olayı gerçekleşebilir¹¹⁹.

a) Malın, maliki tarafından alıcıya teslim edilmesi:

Malın tasarruf hakkının yani mülkiyeti hakkının, maliki tarafından doğrudan doğruya alıcıya devredilmesi halinde teslim fiili gerçekleşmekte ve KDV bağlamında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

b) Malın, maliki tarafından alıcı adına hareket edenlere teslim edilmesi:

Malın tasarruf hakkının yani mülkiyeti hakkının, maliki tarafından doğrudan doğruya alıcıya değil, alıcı adına hareket edenlere devredilmesi halinde, teslim fiili gerçekleşmekte ve KDV bağlamında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

c) Malın, malik adına hareket edenler tarafından alıcıya teslim edilmesi:

Malın tasarruf hakkının yani mülkiyet hakkının, doğrudan maliki tarafından değil, maliki adına hareket edenler tarafından doğrudan doğruya alıcıya devredilmesi

Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** K.1992/1317, E.1989/3840, 28.04.1992 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** K.2004/168, E.2003/589, 13.04.2004 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** K.1995/215, E. 1995/238, 09.02.1995 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** K. 29004/1490, E. 2001/186, 27.05.2004 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

¹¹⁷ **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** K.2004/168, E.2003/589, 13.04.2004 Tarihli Kararı.. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

¹¹⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.372-373. (Bu konuda Şükrü Kızılot'un yapmış olduğu sınıflandırmadan farklı bir sınıflandırma yapmaktayız.)

¹¹⁹ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985, s.73.

halinde teslim fiili gerçekleşmekte ve KDV bağlamında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

d) Malın, malik adına hareket edenler tarafından, alıcı adına hareket edenlere teslim edilmesi:

Malın tasarruf hakkının yani mülkiyet hakkının, doğrudan maliki tarafından değil, maliki adına hareket edenler tarafından; alıcıya değil ancak alıcı adına hareket edenlere devredilmesi halinde, teslim fiili gerçekleşmekte ve KDV bağlamında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

e)Malın, alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere tevdi edilmesi:

Malın tasarruf hakkının devredilip, teslim fiilinin gerçekleşmiş kabul edilebilmesi için, alıcının veya alıcı adına hareket eden kişilerin gösterdiği yere bırakılması gerekmektedir. Bu durumda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

f) Malın, alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği kişilere tevdi edilmesi:

Malın tasarruf hakkının devredilip, teslim fiilinin gerçekleşmiş kabul edilebilmesi için, alıcının veya alıcı adına hareket eden kişilerin gösterdiği üçüncü kişilere verilmesi ya da bırakılması gerekmektedir. Bu durumda ancak teslim fiiline paralel olarak, vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

g) Malın, alıcı veya onun adına hareket edenlere, malik tarafından gönderilmesi veya alıcı tarafından nakli halinde, malın nakliyesinin başlatılması:

Malın, doğrudan maliki tarafından gönderilmesinin kararlaştırılması durumunda, mal üzerindeki tasarruf hakkının devri yani teslim fiili, malın nakliyesine başlanması anında gerçekleşmektedir. Yine, malın, alıcı tarafından naklinin kararlaştırıldığı durumlarda da, mal üzerindeki tasarruf hakkının devri yani teslim fiili, malın alıcının sürücüsüne bırakıldığı anda gerçekleşmektedir. Zira burada önemli olan nokta, teslimin, tasarruf hakkının ya da mülkiyet hakkının devri gayesi ile yapılmasıdır.

h) Malın, nakliyecî aracılığıyla gönderilmesi halinde, malın nakliyecîye veya sürücüye tevdi edilmesi:

Malın nakliyecî aracılığıyla gönderilmesinin kararlaştırıldığı durumlarda, mülkiyet intikalinden kaynaklanması koşuluyla, malın nakliyecîye veya sürücüye bırakıldığı anda, mal üzerindeki tasarruf hakkı devredilmiş yani teslim fiili gerçekleşmiş olmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında, teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varmasının veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının ıttılana (öğrenme, bilgilenme) ulaşmasının şart olmadığı ve bu bağlamda yasal düzenleme gereği, malın, alıcının memuru veya vekiline gönderilmek üzere teslim edilmesinin de vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiği sonucuna varılmaktadır. Yine gerçekte teslim edilen malın, alıcının eline geçmeden veya geçtikten sonra herhangi bir nedenle zayî olması, yasal düzenleme gereği teslim fiilini ortadan kaldırmamaktadır¹²⁰.

3. TESLİMDEN ÖNCE FATURA DÜZENLENMESİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

3.1. Faturanın Tanımı ve Hukuki Niteliği

Fatura kavramı VUK'un 229. maddesinde tanımlanmaktadır. Madde hükmünde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır. VUK faturanın tanımını verdikten sonra, faturanın münderecâtı (içeriği, kapsamı) konusunda da 230. maddesinde bir düzenlemeye yer vermiştir. Sözü geçen madde hükmünde, faturada bulunması zorunlu olan bilgilerin neler olduğu sayılmak suretiyle belirlenmektedir. Madde hükmünde faturada bulunması zorunlu bilgilerin “en az” neleri ihtiva etmesi gerektiği şu şekilde sayılmaktadır:

- 1) Faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası;

¹²⁰ Veysi Seviğ, “*Hukuki Teslim- Fiili Teslim*”, *Dünya Gazetesi*, 15.10.2002.; Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.374.

2) Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;

3) Müşterinin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;

4) Malın veya işin nev'î, miktarı, fiyatı ve tutarı;

5) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır...)

Yine faturaya ilişkin olan diğer bir düzenleme de, VUK'un 231. maddesinde yer almakta olup, "fatura nizamı" başlığı altında, faturanın düzenlenmesi sırasında, mükelleflerin uyması gereken kuralları belirlemektedir. Bunun yanı sıra, ilgili madde hükmü, faturaların düzenlenmesi için aranan azami süreyi belirlemesi açısından önem taşımaktadır. Buna göre; fatura, malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenmek zorundadır. Maddede ayrıca bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirlenmesi de yapılmıştır. Vergi Kanunu'nun bu şekilde bir takım katı kurallar getirmesi, faturanın bir ispat vasıtası¹²¹ olmasından kaynaklanmaktadır. Bu açıdan, VUK gereği, fatura veya diğer belgelerin, mükelleflerin kendi lehlerine delil oluşturabilmeleri, bunların kanuni şekil ve içerik (muhteva) koşullarına uygun olması durumunda mümkündür¹²².

Faturaya ilişkin düzenlemeler, VUK'un yanı sıra Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) da hüküm altına alınmaktadır. TTK'nın doğrudan ve dolaylı olarak faturaya ilişkin düzenlemeler içeren maddeleri bulunmasına rağmen TTK, faturaya herhangi bir tanım getirmemiş; faturanın kapsamını, içeriğini açık olarak düzenlenmemiş, bu

¹²¹ Faturanın ispat vasıtası olduğu hk bkz. Bumin Doğrusöz, "*Faturaya İtiraz ve Hukuki Farkı*", **Referans Gazetesi**, 28.05.2007, s.4.; Tamer İnal, **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul: Kazancı Ticaret A.Ş., 2004, s.35-36.; Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.163.

¹²² Aziz Taşdelen, **Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2004, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2004-53-02/AUHF-2004-53-02-Tasdelen2.pdf>, s.162.

boşluğun doldurulmasını VUK'a bırakmıştır¹²³. Ancak TTK açık olarak düzenlemese de, faturanın münderecâtı ve ispat külfetine ilişkin hükümlere yer vermiştir¹²⁴. TTK'nın faturayla doğrudan ilgisi bulunan 23. maddesinin 1. fıkrasında; *“Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.”* ibaresi yer almak suretiyle, faturanın, tacirin ticari işletmesi ile ilgili olarak, “bir mal satması” veya “bir malı imâl etmiş olması” yahut da “bir iş görmüş olması” ya da “bir menfaat temin etmesi” hallerinde düzenlediği ve karşı tarafça, verilmesi istendiği takdirde, karşı tarafa verilen bir belge olduğu anlaşılmaktadır. TTK'daki madde hükmünde yer alan ifadelerden, faturanın, sadece karşı tarafın istemesi halinde, ticari işletme sahibi tacir tarafından verilen bir belge olduğu izlenimi doğmaktadır¹²⁵.

TTK'nın 23. maddesinin 1. fıkra hükmündeki ifadelerden, faturadan söz edilebilmesi için, taraflar arasında daha önce bir akdî ilişkinin bulunması, diğer bir ifadeyle, borç doğurucu nitelikte bir hukuki ilişkinin taraflar arasında kurulmuş olması gerektiği anlaşılmaktadır¹²⁶. Bu ilişki, satım, istisna, hizmet ve benzeri sözleşmelerden doğabilir¹²⁷. Bu açıdan fatura, sözleşmenin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve bunları belirli şartlarla tevsik eden bir belge mahiyetindedir¹²⁸.

TTK'nın 23. maddesinin 2. fıkrasında ise, *“Bir faturayı alan kimse aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde münderecâtı hakkında bir itirazda bulunmamışsa münderecâtını kabul etmiş sayılır.”* ifadesine yer verilmek suretiyle, faturaya itiraz edilebilmesi açısından, karşı tarafa sekiz günlük süre verildiği ve bu süre içinde itirazda bulunulmamasının, faturanın içeriğini de kabul etmek anlamına geldiği belirtilmektedir.

¹²³ Bumin Doğrusöz, *“Faturaya İtiraz ve Hukuki Farkı”*, Referans Gazetesi, 28.05.2007, s.4

¹²⁴ Oğuz Kürşat Ünal, *“Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?”*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 1999, Cilt: III, Sayı: 1-2, www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_3_sayi_1_2.pdf, s.2.

¹²⁵ Aynı yönde görüş için bkz. Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku*, Ankara: Türkiye İş Bankası Vakfı-Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001, s.139.

¹²⁶ Tamer İnal, *Ticari İşletme Hukuku*, s.162.

¹²⁷ Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku*, s.139-140.

¹²⁸ Oğuz Kürşat Ünal, *“Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?”*, s.3.; Oğuz Kürşat Ünal, *“Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti”*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Aralık 1997, Cilt:1, Sayı:2, www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_1_sayi_1_2.pdf, s.43-44.

Yine TTK’da dolaylı da olsa, faturaya ilişkin düzenlemenin 66. madde ile de getirildiği görülmektedir. Bu maddede; “*Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, **fatura**, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir.*” ifadeleri yer almak suretiyle, faturanın saklanması mecburi, bir ispat vasıtası olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda açıklamış olduğumuz TTK ve VUK’da yer alan faturaya ilişkin maddelerden, her iki Kanunda yer alan fatura kavramının düzenleniş biçimi, gayesi ve sonuçlarının farklı olduğu ortaya çıkmaktadır¹²⁹. Faturaya ilişkin olarak, ticari hayata ilişkin kuralları düzenleyen TTK’nın sadece tacirlere ilişkin düzenlemeler getirdiği; buna karşılık, vergi mükelleflerinin, vergi ödevlerini yerine getirirken uymakla mükellef oldukları kuralları düzenleyen VUK’un ise, herhangi bir kısıtlamaya yer vermeksizin, bütün vergi mükelleflerini kapsayan düzenlemeleri içerdiği anlaşılmaktadır. Bu açıdan da, her iki Kanunun, farklı amaçlara ilişkin düzenlemeler içermesinin doğal olduğu kanısındayız¹³⁰.

Sonuç olarak, hem VUK hem de VUK açısından faturadan söz edilebilmesi için¹³¹, taraflar arasında daha önce yapılmış satım, hizmet, istisna sözleşmesi gibi bir akdî ilişkinin bulunması gerekmektedir¹³². Fatura, sözleşmenin ifa, yani yerine getirilme safhası ile ilgili ticari bir belge olduğundan¹³³, sözleşmenin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve sözleşme ile karşılıklı olarak borçlanılan edimlerin kısmen veya tamamen ifa edildiğini veya edilmediğini tevsik eden bir belgedir¹³⁴.

¹²⁹ Oğuz Kürşat Ünal, “*Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti*”, s.42.

¹³⁰ Aynı yönde görüş için bkz. Oğuz Kürşat Ünal, “*Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti*”, s.43-44.

¹³¹ Oğuz Kürşat Ünal, “*Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti*”, s.48.

¹³² Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku* s.139-140.

¹³³ Sabih Arkan, *Ticari İşletme Hukuku* s.141.

¹³⁴ Oğuz Kürşat Ünal, “*Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti*”, s.48.

Faturanın tanımı yapıldıktan ve hukuki niteliği belirtildikten sonra, KDVK’da düzenlenen vergiyi doğuran olay bağlamında faturanın önemine değirmek gerekmektedir.

3.2. Teslimden Önce Fatura veya Benzeri Belgeler Düzenlenmesi Durumunda Vergiyi Doğuran Olay

KDVK’nın 10/a maddesi, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslim veya hizmetin ifa edildiği anlarda meydana geleceğini düzenlemek suretiyle, vergiyi doğuran olaya ilişkin genel kuralı belirlemektedir. Ancak Kanun 10. maddenin diğer bentleri ile, bu genel kurala bazı istisnalar getirmekte olup, bu istisnalardan bir tanesi de 10. maddenin (b) bendinde ifadesini bulan, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler¹³⁵ düzenlenmesi durumunda, KDV’yi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana gelmesi durumudur. KDVK’nın 10. maddesinin (b) bendinde, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmakla beraber, vergilendirmenin sadece bu belgelerde belirtilen miktarla sınırlı olduğu da belirtilmiştir.

¹³⁵ “**Fatura ve benzeri belgeler (vesikalar)**” ifadesinden Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen belgelerin anlaşılması gerektiği, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 53. maddesinde belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nda “Fatura ve Fatura Yerine Geçen Vesikalar” başlığı altında, adı geçen Kanun’un 229. maddesinde “**Fatura**”, 233. maddesinde “**Perakende Satış Vesikaları**”, 234. maddesinde “**Gider Pusulası**”, 235. maddesinde “**Müstahsil Makbuzu**”, 236. maddesinde ise “**Serbest Meslek Makbuzu**”, fatura ve yerine geçen belgeler olarak sayılmakta ve düzenlenmektedir. Buna ilave olarak, **1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği** (R.G.30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Tebliğ)’nin X- A Bölümünde de, “Fatura ve Benzeri Vesikalar” hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde Vergi Usul Kanunu’nun yukarıda saydığımız maddelerine atıfta bulunmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmemesine rağmen, faturanın tüm unsurlarını ihtiva eden “**Hakediş Belgelerinin**” de, benzeri vesika tabiri içinde sayılacağını belirtmektedir. Ancak, **34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği** (R.G.01.08.1989 Tarih ve 20239 Sayılı Tebliğ)’nin “Hakediş Belgeleri” başlığını taşıyan bölümünde ise, hakediş belgelerinin Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen bir belge olmaması sebebiyle, hakediş belgesi düzenlenen işlerde, Katma Değer Vergisi’nin indirim konusu yapılabilmesi için, hakediş belgesine ilave olarak ayrıca fatura düzenlenmesi gerektiği belirtilmek suretiyle, açıklık getirilmiştir. **1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde** ayrıca, “**Gider Pusulası**” ve “**Müstahsil Makbuzu**” düzenleyenlerin, söz konusu belgelerde ayrıca Katma Değer Vergisi hesaplamayacakları ve göstermeyecekleri de belirtilmektedir.

Konu açısından önem arz eden diğer bir husus da, “**Sevk İrsaliyesi**”nin fatura benzeri belge olarak nitelendirilip nitelendirelemeyeceğidir. Sevk irsaliyesi, malın teslim edildiğini gösteren ve fatura düzenlenmesine olanak sağlayan bir **ara belge** olduğundan, fatura ve benzeri belge olarak nitelendirilmesi mümkün değildir (Hüseyin Tokay, “**Sevk İrsaliyesine Dayanılarak KDV İndirimi Yapılıp Yapılamayacağı**”, **Yaklaşım**, Kasım 1997, www.mevzuat.dergi/makaleler/1997111199.htm-28609, s.2.; Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 10), s.6.).

Genel kurala istisna mahiyetindeki bu hüküm ile, malın hukuken veya fiilen tesliminden önce, fatura veya benzeri belgeler verilmesi durumunda, verginin geciktirilmemesi ve güvenlik altına alınması amacıyla vergiyi doğuran olayın, söz konusu belgelerin düzenlendiği anda, belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olarak meydana geldiği hüküm altına alınmaktadır¹³⁶. Malın teslimi veya hizmetin ifası anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği genel kuralına bu şekilde bir istisna getirilmesinin diğer bir nedeni de; KDV'nin yapısı içindeki indirim mekanizmasının işlemesi içindir¹³⁷. Diğer bir ifadeyle, fatura veya benzeri belgeyi alan karşı tarafın, bu belgeye dayanarak KDV indirimi yapacak olması¹³⁸ sebebiyle bu şekilde bir istisnaya yer verilmiştir.

VUK'un 231. madde hükmü; faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren, azamî yedi gün içinde düzenlenmek zorunda olduğunu hüküm altına almaktadır. Dolayısıyla, KDV açısından, vergiyi doğuran olayı meydana getiren mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinin tamamlandığı tarihten itibaren, en geç yedi gün içinde, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ve söz konusu mal veya hizmete ilişkin KDV'nin de, fatura veya benzeri belgede gösterilmesi gerekmektedir.

Tedavüle bağlı bir vergi olan KDV açısından, mal veya hizmet bedelinin fatura edilmesinden sonra, artık bu bedele bağlı KDV için ayrıca belge düzenlenmesi söz konusu olmadığından, belge düzenlendiği anda KDV'nin hesaplanması ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabul edilmesi gerekmektedir¹³⁹. Buna göre KDVK, teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerektiğini hüküm altına almak suretiyle, normal uygulamaya istisna getirmiş ve böylece vergi kayıp ve kaçığını önlemeye çalışmıştır. Ancak, Danıştay tarafından verilen bir kararda¹⁴⁰, gerçekleşmemiş bir teslim ve hizmet dolayısıyla KDV salınamayacağı, dolayısıyla senedin ödenmemesi üzerine henüz teslimi yapılmayan mallara ait düzenlenen faturada gösterilen KDV'nin beyan

¹³⁶ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.583-584., A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.115.

¹³⁷ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, s.307.

¹³⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.584.; Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 10), s.5.

¹³⁹ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, s.307.

¹⁴⁰ **Danıştay Dokuzuncu Dairesinin** E.2001/120, K.2002/102 ve 10.10.2002 Tarihli Kararı.

edilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Gerekçe olarak da; KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasında; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil ettiği ve madde hükmüne göre, KDV'den söz edebilmek için öncelikle mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlemin mevcudiyeti arandığı gösterilmektedir. Diğer bir ifadeyle, KDV'de vergiyi doğuran olayın bağlandığı mal teslimi ve hizmet ifası, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve meslekî faaliyet çerçevesinde bir işlemin yapılması ile tekemmül etmektedir¹⁴¹. Ayrıca yine Danıştay kararında, VUK'un 3/B maddesinde ifadesini bulan, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağına ilişkin düzenlenmeye atıfta bulunarak, öncelikle vergiyi doğuran olay olan mal teslimi ve hizmet ifası işlemlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve bunun gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi gerektiği savunulmaktadır.

Normal uygulamada, malın teslim veya hizmetin ifa edilmesi ile KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve teslim ve hizmet işlemlerinin gerçekleştiği tarihten itibaren, yedi gün içerisinde de fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi gerekmektedir. Buna karşılık, VUK'un ve KDV'nin genel hükümlerine istisna getiren 10. maddenin (b) bendi hükmü ile, teslim veya hizmet işlemlerinden önce, fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergileme yapılmasının önü açılmaktadır. Dolayısıyla Kanun hükmü bu kadar açık olarak, teslim veya hizmetten önce fatura düzenlenmesi halinde de KDV açısından verginin doğduğuna ilişkin bir düzenlemeye yer vermişken, Danıştay'ın yukarıdaki kararına katılmamız mümkün olamamaktadır. Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir başka kararda¹⁴² ise, *“...hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi bakımından hizmetin ifa edilmiş olmasının aranmadığının anlaşıldığı.....hizmet ifa edilmeden belge verildiğinden, vergiyi doğuran olayın bu belgelerin düzenlendiği anda meydana geldiği...”* şeklinde açıklamalara yer verilmektedir.

¹⁴¹Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.53.

¹⁴² **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1999/ 2460, K.1999/4201, 15.11.1999 Kararı
(<http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3asp?docid=10301&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=fatura+d%FCzenlenmesi&srct=1.>)

Zira bu konuda Avrupa Topluluğu'nun 6 no.lu Direktifinin “vergiyi doğuran olayı” düzenleyen 10. maddesinin 2. fıkrasında genel kural, “mallar teslim edildiği veya hizmet ifa edildiği zaman vergiyi doğuran olay meydana gelir ve vergi yüklenilebilir hale gelir” şeklinde tespit edilmektedir¹⁴³. Bu kurala istisna mahiyetinde bir düzenleme ile maddenin devamında, ülkelere “fatura tarihinden geç olmamak üzere” belirleyecekleri bir tarihi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak kabul etme hakkı tanınmaktadır.

4. TESLİM TÜRLERİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

4.1. Hukuki Teslim- Fiilî Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK'nın 10. maddesinde vergiyi doğuran olay genel olarak, Türkiye sınırları içinde gerçekleştirilen mal teslimi veya hizmet ifası halleri olarak düzenlenmektedir. Daha önce de izâh ettiğimiz üzere teslim fiili ise, KDVK'nın 2. maddesinin 1. fıkrasında, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmaktadır. Yine madde hükmünün devamında, teslim olarak kabul edilecek durumlar olarak, malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi edilmesi ve yine malın alıcıya veya onun adına gönderilmesi durumunda ise, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye veya sürücüyeye tevdi edilmesi gösterilmektedir. Teslim konusunu hüküm altına alan bu maddelerde, genel olarak teslim fiili tanımlandıktan sonra, uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara cevap mahiyetinde, teslim tanımı içine girecek bir takım fiillere de açıklık getirilmektedir.

KDVK'nın 2. maddesinde ifade edilen teslim kavramı ve teslimin ana unsurunun, “mal üzerindeki tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının devredilmesi” şeklinde tanımlanmakta olduğu görülmektedir. Dolayısıyla mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi olarak tanımlanan teslimde, mal taraflar arasında kararlaştırıldığı üzere, alıcıya fiili olarak bırakılıyorsa, diğer bir ifadeyle bu kişinin fiili hâkimiyetine

¹⁴³ **Sixth Council Directive, Article 10/2-** “The chargeable event shall occur and the tax shall become chargeable when the goods are delivered or the services are performed..”

(kudretine)¹⁴⁴ sokuluyorsa “*fiili teslim*” söz konusudur. Buna göre, bir menkul malda tasarruf hakkı, genel anlamda menkul malın zilyetliğinin alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi durumunda karşı tarafa geçirilmektedir. Burada bahsi geçen teslim, maddi bir fiili teşkil etmektedir¹⁴⁵. Bu suretle menkul malın, karşı tarafın eline geçmesi ve onun tasarrufunda bulunması sağlanmaktadır. Gayrimenkul mallarda ise, tapuya tescil işlemi ile, mal fiili olarak alıcı veya adına hareket edenlerin tasarrufuna veya mülkiyetine geçirilmektedir ve böylece teslim fiili gerçekleştirilmiş olmaktadır.

KDVK’nın 2. maddesinde, teslim fiili tanımlanırken ve düzenirken, hem fiili hem de hukuki teslimler, birlikte ve geniş anlamları ile ele alınmıştır. Madde hükmündeki bu geniş düzenlenişe göre bazı durumlarda, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devri, fiili olarak değil, ancak kağıt üzerinde yapılabilmektedir¹⁴⁶. Bu durumda mal, fiilen el değiştirmese de, yani malda dıştan görülebilen bir fiili kudret değişikliği gerçekleşmese de¹⁴⁷, taraflar arasındaki anlaşmaya bağlı ve uygun biçimde, hukuki olarak el değiştirmekte, bu durumda da teslim fiilinin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu uygulamaya “*hukuki teslim*” adı verilmektedir.

Kısacası hukuki teslim olarak ifade edilebilecek bazı hallerde, yukarıda açıklandığı üzere, mal fiilen teslim edilmemiş olsa bile, malın mülkiyeti yine de karşı tarafa (alıcıya) geçmektedir¹⁴⁸.

Hukuki teslim fiillerine benzer mahiyette fiillerin Vergi Kanunları’ndan ziyade, TMK’da düzenlenmekte ve açıklanmakta olduğu görülmektedir¹⁴⁹. Hukuki

¹⁴⁴ **Fiili hâkimiyet**; kural olarak, kişinin eşya üzerindeki maddî (fizik) ve doğrudan doğruya mevcut hakimiyetini ifade etmektedir (Safa Reisoğlu, **Türk Eşya Hukuku**, s.26).

¹⁴⁵ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.149.

¹⁴⁶ Kağıt üzerinde ifadesi için bkz. A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.74.

¹⁴⁷ Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.192.

¹⁴⁸ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuk- Genel Hükümler- Özel Borç İlişkileri**, s.223. , Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.114.

Turgut Akıntürk, mal fiilen teslim edilmemiş olsa bile, malın mülkiyetinin yine de karşı tarafa (alıcıya) geçtiği hallere “*teslimsiz kazanma yolları*” ifadesini kullanmaktadır. Türk Medenî Kanunu’nun 766. maddesinde de “hükmen teslimde, mülkiyetin teslimsiz geçeceği” ifadesi kullanılmaktadır, yine aynı Kanunun 979. maddesi de “*teslimsiz devir*” başlığı altında, “*zilyetliği devreden, taraflar arasındaki özel bir hukuki ilişkiye dayanarak zilyet olmakta devam ederse zilyetlik, teslim gerçekleşmeksizin kazanılmış olur.*” ifadesine yer vermektedir.

¹⁴⁹ Türk Medenî Kanunu kapsamında zilyetlik hakkı, “*hukuki muameleye dayanarak*” ve “*miras yoluyla*” devredilmektedir.

teslim fiiline benzer mahiyette kabul edilebilecek, Türk Medenî Kanun’unda bu düzenleme, “Zilyetlik Hakkının Hukuki Muameleye Dayanan Devir Şekilleri ya da kısaca Zilyetliğin Teslimsiz Devri” üst başlığı altında ele alınmaktadır. Medenî Kanun’da düzenlenen zilyetliğin teslimsiz devrinde, kısaca fiili hâkimiyette dışarıdan görünebilen herhangi bir değişiklik meydana gelmeden karşılıklı irade değişimi söz konusudur¹⁵⁰. Söz konusu başlık altında düzenlenen devir şekilleri, “hükmen teslim suretiyle devir”, “zilyetliğin havale suretiyle devri”, “eşyayı temsil eden senetlerin devri”, “zilyetliğin temsilci aracılığı ile devri” ve Kanunda düzenlenmemiş olan “zilyetliğin kısa elden devri”dir¹⁵¹.

Hukuki teslime benzer mahiyette kabul edilebilecek ilk düzenleme *hükmen teslim* fiili olup, söz konusu husus TMK’nın 766. maddesinden ortaya çıkarılmaktadır. Madde hükmünde “*Bir taşınırın mülkiyetini nakleden kimse özel bir hukuki ilişkiye dayanarak o şeyin zilyetliğini korursa, mülkiyet teslimsiz geçmiş olur....*” açıklaması yapılmaktadır. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere hükmen teslimde, zilyetliği nakleden kimse, özel bir hukuki ilişkiye dayanıp malı kendi fiili hakimiyetinde alıkoyarak, iktisap edene mülkiyetle birlikte¹⁵² vasıtalı bir zilyetlik tanımaktadır¹⁵³. Diğer bir ifadeyle, önceki zilyet fer’î zilyet olarak kalıyorsa, yeni zilyete aslî zilyetlik hükmen teslimle devredilmektedir¹⁵⁴. Diğer bir uygulanma şekli olarak da önceki zilyet başkası için zilyet durumunda kalıyorsa münhasır zilyetlik de hükmen teslimle devredilmektedir¹⁵⁵. Bahsi geçen durumlarda eşyanın fiili durumunda herhangi bir değişiklik meydana gelmeden mülkiyet teslimsiz intikal etmiş olmaktadır. Örneğin, bir

¹⁵⁰ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.145.

¹⁵¹ Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.192.

¹⁵² Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.154.

¹⁵³ Lale Sirmen, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Notları**, Ankara:2002-2003, s.51.; Atiye Uygur, “**Teminat Amaçlı İnançlı İşlemler**”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran- Aralık 2006, Sayı: 1-2, Cilt:X, http://www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_10-sayi_1-2.pdf, s.180.; Kemal Oğuzman ve Özer Seliçi, **Eşya Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 9. Bası, 2002, s.68.

¹⁵⁴ Aslî ve fer’î zilyetlik ayrımı, zilyetlikteki davranış biçimine göre yapılan bie ayırmıdır. 974/II. maddesi ile aslî ve fer’î zilyetlik ayrımı yapan Türk Medenî Kanunu’na göre “bir şeye malik sıfatıyla zilyet olan aslî zilyet, diğeri fer’î zilyettir”. Bu bağlamda bir şeye malik sıfatıyla zilyet olanlar aslî, buna karşılık mülkiyet dışındaki diğeri bir aynî veya şahsî hak dolayısıyla zilyet bulunanlar ise fer’î zilyettir. Buna göre de genel olarak malik aslî; irtifak hakkı sahibi, rehin, ariyet, vedia alan, kiracı ise fer’î zilyettir. (Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.126.)

¹⁵⁵ Hükmen teslim suretiyle zilyetliğin devrinde önemli olan, her halde malın önceki zilyetin elinde kalmasının özel bir hukuki ilişkiye dayanması gerektiridir. (Kemal Oğuzman ve Özer Seliçi, **Eşya Hukuku**, s.68-69.).

kimse sattığı arabasını, bu defa kiralararak yedinde kiracı sıfatıyla alıkoyacak olursa o eşyanın aslî zilyetliğini karşı tarafa yani alıcıya hükmen teslim yoluyla nakletmiş olmaktadır¹⁵⁶. Bu bağlamda TMK’da hüküm altına alınan hükmen teslim fiili, KDV açısından hukuki teslim kapsamında nitelendirilerek vergilendirilebilecektir kanısındayız.

Konumuz açısından önem arz eden ve TMK’nın 979. maddesinde ifadesini bulan ikinci durum ise, *zilyetliğin havale suretiyle devridir*. Madde hükmüne göre, üçüncü kişi veya zilyetliği devreden kişi, özel bir hukuki ilişkiye dayanarak zilyet olmakta devam ederse zilyetlik, teslim gerçekleşmeksizin kazanılmış olmaktadır.

Hükmen teslime benzeyen teslimsiz anlaşmaya dayanan devir şekillerinden birisini teşkil eden zilyetliğin havale suretiyle devrinde, bir üçüncü kişinin vasıtasız zilyetliğinde¹⁵⁷ bulunan eşyanın vasıtalı zilyetliği devredilmektedir¹⁵⁸. Yani taraflar zilyetlik sözleşmesi ile, daha önceden mevcut olan dereceli zilyetlikteki vasıtalı zilyetliğin devredildiği ve üçüncü şahsın bundan böyle yeni zilyet için vasıtasız zilyet olarak kalmaya devam edeceği hususunda anlaşmaktadırlar¹⁵⁹. Bu anlaşma ile beraber devredenin vasıtalı zilyetliği yeni zilyede geçmektedir. Bu durumda da eşya üzerindeki mülkiyet hakkı zilyetliğin havalesi yoluyla teslim gerçekleşmeksizin, yeni malike geçmektedir¹⁶⁰. Bu açıklamalar bağlamında, mülkiyet intikaline yol açan zilyetliğin havalesi işlemi KDV’nin doğmasına yol açmakta ve vergilendirilmeyi gerektiren bir işleme bürünmektedir.

¹⁵⁶ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.154.

¹⁵⁷ Vasıtalı ve vasıtasız zilyetlik ayrımı, fiilî hâkimiyetin eşya üzerinde kullanım tarzına göre yapılan bir ayrımdır. Buna göre, fiilî hâkimiyeti, başkasının aracılığı olmadan bizzat ve doğrudan doğruya eşya üzerinde kullanan kimsenin zilyetliği vasıtasız; buna karşılık, fiilî hâkimiyeti bizzat değil de, bir başkasının aracılığı ile kullanan kimsenin zilyetliği ise vasıtalı zilyetliktir. (Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.128.)

¹⁵⁸ Zilyetliğin havale suretiyle devredilebilmesi için öncelikle söz konusu eşya üzerinde vasıtalı ve vasıtasız zilyetlik şeklinde bir dereceli zilyetliğin kurulmuş olması gerekir. Örneğin, bir kimse sahibi bulunduğu otomobili bir başkasına kiralararak onu teslim etmiş durumda iken, otomobilinin mülkiyetini üçüncü bir kişiye devretmek isterse, bunu otomobili teslim etmeksizin, satınalana akdedeceği bir anlaşma ile yapabilir. (Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.158.)

¹⁵⁹ Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.197.; Huriye Kubilay, “*Kambiyo Senetlerinin Rehni*”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, <http://web.deu.edu.tr/hukukdergileri/kayiterayiterkubilay12.pdf>, s.499.

¹⁶⁰ Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.197-198.

Hukuki teslim benzeri bir diğer durum da *kısa elden teslim* olup, burada malın, taraflar arasında yapılan akitten önce de alıcının zilyetliğinde bulunması durumu söz konusudur¹⁶¹. Kısa elden teslimde zilyetlik fiilî durumunda da bir değişiklik meydana gelmemekte, eşya kimin fiili hâkimiyetinde ise yine onun hâkimiyetinde kalmaya devam etmektedir. Fakat taraflar sözleşmeleri ile zilyetlik çeşidinde veya zilyet olma yetkisini veren hakta bir değişiklik olacağı hususunda anlaşmaktadırlar. Buna göre, eşya zaten zilyetlik iktisabedenin maddî hâkimiyetinde bulunduğundan, zilyetlik sıfatının değişmesinde yeniden teslimi bahse konu olmamaktadır¹⁶². Dolayısıyla kısa elden teslim fiilinde, malın taraflar arasındaki akitten önce de alıcının zilyetliğinde bulunması dolayısıyla yer değiştirmeksizin, mal üzerindeki tasarruf hakkı hukuki olarak alıcıya geçmektedir¹⁶³.

Hukuki teslim olarak nitelendirilebilcek TMK'nın 980. maddesinde düzenlenen diğer bir tür ise, *eşyayı temsil eden senetlerin devri suretiyle zilyetliğin naklî* olup, söz konusu senetler kıymetli evrak mahiyetinde olan senetlerdir. Söz konusu madde hükmüne göre, bir taşıyıcıya veya umumî mağazaya bırakılmış emtiayı temsil eden kıymetli evrakın teslimi, emtianın teslimi gibi sonuç doğurmaktadır. Emtia senetleri kıymetli evrak niteliğini haiz senetler olup, nâma, hamile veya emre muharrer olarak düzenlenmeleri mümkündür¹⁶⁴ ve TTK'da yer almaktadırlar¹⁶⁵. Bu maddedeki

¹⁶¹ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.77., Huriye Kubilay, **"Kambiyo Senetlerinin Rehni"**, s.499.; Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuk- Genel Hükümler- Özel Borç İlişkileri**, s.223., Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.115.

¹⁶² Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.205.

¹⁶³ Kısa elden teslim olarak adlandırılan duruma en klasik örnek, bir kimsenin kiracı sıfatıyla daha önceden sahip olduğu malı, daha sonra satın alıp mülkiyetini kazanması halidir.

¹⁶⁴ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.160.

¹⁶⁵ Türk Ticaret Kanunu'nun 744, 768, 1097. maddeleri kıymetli evrak konusunda hukuki düzenlemeleri ihtiva etmektedir. Söz konusu maddelere göre kıymetli evrak niteliğini haiz emtia senetleri **"makbuz senedi"**, **"varant (rehin senedi)"**, **"taşım senedi"** ve **"konişmento"** dur.

"Makbuz senedi" ve "varant", umumî mağazalar tarafından çıkarılmaktadırlar. Makbuz senedi eşyanın mülkiyetini nakletmeye; varant ise onu rehnetmeye yaramaktadır.

Nakliyeceğin düzenledikleri emtia senetleri ise **"taşım senedi"** ve **"konişmento"**dur. Taşıma senedi kara taşımacılığında; konişmento ise deniz taşımacılığında kullanılmaktadır. Taşıma senedi kısaca, gönderen tarafından düzenlenerek imzalanan ve eşya taşınması sırasında taşıyana verilen kıymetli evrak niteliğinde belge olarak tanımlanabilir. Taşıma senedi veya konişmentonun kendisine yük gönderilene teslim edilmesi, doğrudan doğruya eşyanın teslim edilmesi anlamına gelmektedir.

Bahsi geçen emtia senetlerinde gösterilen eşyanın vasitasız zilyedi bu eşyayı fiilî hakimiyeti ya da kudreti altında bulunduran taşıyıcı veya umumî mağaza sahibidir. Vasıtalı zilyedi ise senette hak sahibi olarak gözüken kimsedir. Diğer bir ifadeyle senedi elinde bulunduran ve bu senette malik ya da rehin hakkı sahibi olarak gözüken kimsedir.[Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.160-161.; Safa Reisoğlu, **Türk Eşya Hukuku**, Cilt I, s.42-43.; Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku-**

“teslim” deyimini TTK’nın kıymetli evrakla ilgili maddelerinin ışığı altında değerlendirmek lâzımdır¹⁶⁶. Bilindiği üzere, kıymetli evrakta hak ile senet birbirine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, söz konusu senetlerin eşyayı temsil etme niteliği, senetler üzerinde yapılan her türlü tasarruf muamelelerinin hükümlerinin aynı zamanda senette gösterilen eşya üzerinde de maydana getirilmelerini gerektirmektedir. Buna göre senetlerin devri ile, eşyaların zilyetlik hakkının yanı sıra senette gösterilen mülkiyet veya rehin hakkında devredilmiş olmaktadır¹⁶⁷. Sonuç olarak, fiilî olarak teslim gerçekleştirilmeksizin emtia senetlerinin devri ile de mülkiyet intikal etmekte olduğundan KDV açısından vergilendirilmeyi gerektiren bir olayın meydana geldiğinin kabulü gerekmektedir.

TMK’nın 978. maddesinde hüküm altına alınan *zilyetliğin temsilci aracılığıyla devrinden* kasıt, eşyanın aynının veya eşyada fiilî hâkimiyet sağlayan araçların, iktisab edene değil de, onun temsilcisine teslim edilmesi ve bu suretle de zilyetliğin o kimseye temsilci vasıtasıyla nakledilmesidir. Maddede belirtildiği üzere, “temsilciye yapılan teslim, temsil edilene yapılmış gibi zilyetliği geçirmektedir”¹⁶⁸. Medenî Kanun’da ifadesini bulan bu düzenleme, teslim fiilini düzenleyen KDVK’nın 2. maddesinde “zilyetliğin temsilci aracılığıyla devri” konusuna paralel açıklamalar yapıldığı görülmektedir. KDVK’nın 2. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi teslim olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla madde hükmünde aracı konumundaki kişiler tarafından veya bu kişilere yapılan teslim de KDV anlamında vergilendirilmesi gereken teslim olarak kabul edilmektedir. KDVK’daki bu düzenlemenin TMK’daki karşılığını ise “zilyetliğin teslimsiz devirlerinden” olan “zilyetliğin temsilci aracılığıyla devri” konusu teşkil etmektedir.

Açıklamış olduğumuz hukuki teslim olarak da ifade edebileceğimiz fiiller, TMK’da düzenlenmiş olup, KDVK’da bu hususlara özel olarak değinilmemiştir. Ancak,

Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili, s.202-203.; **Karayolları Taşıma Yönetmeliği**, 25.02.2004 Tarih ve 25384 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/hm//21981.htm>.)]

¹⁶⁶ Safa Reisoğlu, **Türk Eşya Hukuku**, Cilt I, s.42.

¹⁶⁷ Jale G.Akipek, **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, s.203.

¹⁶⁸ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şeklî Eşya Hukuku**, s.152.

KDVK açısından, hukuki teslim olarak ifade edilebilecek düzenleme, Kanunu’nun 2. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında ifadesini bulmaktadır. Söz konusu madde hükmünde yer alan ve hukuki teslim olarak kabul edilebilecek ilk düzenleme, KDVK’nın 2/1. maddesinde yer alan bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olup, burada da asıl malike yapılan bir teslim söz konusu değildir. Malik adına hareket eden araçlara yapılan teslim de KDV açısından verginin doğmasına sebep olmaktadır. Yukarıda da izâh edildiği üzere KDVK’da yer alan söz konusu düzenlemenin karşılığını, TMK’nın 978. maddesinde düzenlenmekte olan “zilyetliğin temsilci aracılığıyla nakli” oluşturmaktadır. Ayrıca KDVK’da ifadesini bulan teslim tanımında yer alan “mal üzerindeki tasarruf hakkının devri” ifadesi hem malın doğrudan aynının karşı tarafa geçirilmesi durumunu yani fiili teslimini hem de malın fiilen ya da maddî olarak karşı tarafa geçirilmesi ya da verilmesi söz konusu olmaksızın mülkiyetinin geçirilmesi durumunu da yani hukuki teslimini de ihtiva edecek mahiyettedir.

Yine hukuki teslim olarak ifade edilebilecek KDVK’da yer alan ikinci düzenleme ise, 2. maddenin 2. fıkrasında yer alan “*zincirleme akit yapılmak suretiyle gerçekleştirilen teslimler*” dir. Daha sonra ayrıntılarıyla ele alınacak olan zincirleme akitlerde teslimde, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden, doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi ve bu durumda, aradaki her bir safhanın ayrı ayrı teslim kabul edilerek, KDV’ye tabi tutulması söz konusudur.

Kanuni düzenlemelerde ifadesini bulan teslim fiilinin, fiilen veya hukuken yapılmış olması, KDV’de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi bakımından farklılık yaratmamakta, her iki halde de vergiyi doğuran olay vukuu bulmakta ve vergilendirme işlemi yapılmak zorundadır.

4.2. Kısım Kısım (Kısmi) Mal Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK’nın 2. maddesinde, teslim fiilinin tanımı yapılmakta ve teslim olarak nitelendirilecek, özellik arz eden unsurlar da düzenlenmektedir. Kanunun 3. maddesinde ise, 2. maddede yer alan tanımlama veya düzenlemelere tam olarak girmeyen, satış

akdinden kaynaklanmayan veya mülkiyet intikali açık bir şekilde görülmeyen¹⁶⁹ ve de uygulamada duraksama yaratabilecek bazı özel durumların da vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla, özel düzenlemeler yer almaktadır. Buna ilave olarak, KDV'nin doğmasında özellik arz eden bazı unsurlar da, “vergiyi doğuran olay” olarak 10. maddede belirtilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Bu unsurlardan birisi de, Kanunun 10/c madde hükmünde ifadesini bulmaktadır. Söz konusu madde düzenlemesine göre “kısım kısım mal teslimi yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi” halinde, KDV’yi doğuran olay meydana gelmektedir.

BK’da kısmi teslim ile ilişkin satış akdini açıkça düzenleyen herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, TTK’nın 25. maddesinin 1 fıkrasında buna benzer bir satıştan söz edilmektedir¹⁷⁰. “**Ticari Satış ve Trampa**” başlığını taşıyan TTK’nın 25. maddesinin 1. fıkrasında, “*Mukâvelenin mahiyetine, tarafların maksadına veya emtianın cinsine göre, satış mukâvelesinin kısım kısım icrası kabil veya bu şartların mevcut olmamasına rağmen alıcı kısmen yapılan teslimi, ihtirazî kayıt ileri sürmeksizin kabul etmişse, mukâvelenin yerine getirilmemesi yüzünden alıcının haiz olduğu haklar yalnız teslim edilmemiş olan kısım hakkında kullanılabilir.*” düzenlemesine yer verilmek suretiyle, sözleşmeye göre, kısmi yani kısım kısım teslim hallerini kabul etmekte ve teslim edilmemiş kısım için de, alıcının haklarının devam ettiğini belirtmektedir.

Her iki kanun açısından “kısım kısım teslim” ilişkisinden bahsedilebilmesi için, taraflar arasında “kısım kısım teslimi ihtiva eden bir satış akdinin”, daha geniş bir anlatımla “akdi bir ilişkinin” varolması gerekmekte olduğu sonucuna varılmaktadır. Buna göre, kısım kısım teslimli satış akdini, satıcının satılan şeyi kısım kısım teslim edeceğinin, buna karşılık alıcının bedeli tek bir defada veya satıcının teslimlerine uygun olarak kısım kısım ödeyeceğinin kararlaştırıldığı akit olarak tanımlamak mümkündür¹⁷¹. Ancak belirtmekte fayda vardır ki, kısım kısım mal teslimi hallerinde vergiyi doğuran olayın, her bir kısım mal tesliminin yapılmasına bağlanmış olması nedeniyle, yapılan işin bedelinin ödenmemesi, teslim karşılığı tutarın, vergiyi doğuran olayın meydana

¹⁶⁹ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s. 77.

¹⁷⁰ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.581.

¹⁷¹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.582.

geldiği dönemde beyan edilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaz veya değiştirmez¹⁷². Buna ilave olarak, her teslim fiilinin vergilendirme kapsamına alınmasını sağlaması bakımından, KDV için “kısım kısım mal tesliminin mutâd olduğu durumlarda” da vergilendirme yapılacağı yani, her bir kısım teslimin KDV’yi doğuran olay olarak değerlendirilip vergilendirileceği kanaatine ulaşılmaktadır.

Gerek Türk Ticaret Kanunu’nda gerekse KDVK’da ifadesini bulan kısım kısım mal teslimi hallerinin, uygulamada karşılaşılan çeşitli ekonomik, hukuki ve ticari olaylar veya ilişkilerden kaynaklandığı ve bu tür ilişkilere ihtiyaçtan doğduğu söylenebilir. Uygulamada kısım kısım mal teslimi hallerine daha çok, “*yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde*” rastlanmakta ve konuya ilişkin olarak Danıştay’a intikal eden çok sayıda uyuşmazlık bulunmaktadır. Danıştay’ın muhtelif daireleri tarafından verilen pek çok kararında, inşaat taahhüt işlerinde KDV’yi doğuran olayın, işin belli bir kısmının yapılıp teslim edilmesi anlamına gelen hak ediş raporlarının onaylandığı tarihte meydana geldiği sonucuna varılmaktadır¹⁷³. Maliye idaresi de, hak ediş belgesi düzenlemek suretiyle kısım kısım yapılan işlerde, yapımı tamamlanarak hak ediş belgesi düzenlenen her bir kısım için fatura düzenlemesi ve KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerektiğini düzenleyen bir muktezası¹⁷⁴ ile, kısım kısım mal teslimi hallerinde vergiyi doğuran olayın, her bir kısmın teslimi ile meydana geleceği yönünde görüş belirttiğini ve sonuçta da ve bu konuda Yargı ile İdare arasında görüş birliği olduğunu söyleyebiliriz.

Kanun maddeleri ve yargı kararları ışığında, KDVK’nın 10/c maddesi hükmünün, KDV doğuşunun anormal şekilde geciktirilmesinin önlenmesinin yanı sıra, belli bir bütünlüğü bulunan işlemlerde KDV’nin, bu bütün itibarıyla hesaplanabilmesine

¹⁷² Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 1994/398, E. 1991/6019, 02.02.1994 Tarihli Kararı, (<http://www.kazanci.com.tr/>).

¹⁷³ Danıştay Onbirinci Dairesi’nin K. 1999/3571, E. 1999/2456, 12.10.1999 Tarihli Kararı., Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin K. 1998/4331, E. 1997/4352, 18.11.1998 Tarihli Kararı., Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 2004/954, E. 2001/3971, T. 12.04.2004 Kararı., Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 1994/398, E. 1991/6019, 02.02.1994 Tarihli Kararı., Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 1994/135, E. 1993/108, 10.03.1994 Tarihli Kararı., Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun K. 1998/118, E. 1996/370, 19.06.1998 Tarihli Kararı., Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 1993/4119, E. 1992/4210, 15.10.1993 Tarihli Kararı., Danıştay Yedinci Dairesi’nin K. 2003/5255, E. 2001/129, 30.12.2003 Tarihli Kararı, Danıştay Üçüncü Dairesi’nin E. 1995/3307, K. 1996/190, 17.01.1996 Tarihli Kararı, (<http://www.kazanci.com.tr/>).

¹⁷⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.01.2000 Tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5210-6/689 Sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (erişim: 24.08.2007).

imkân sağlamak ve de ortada kastî bir durum olmadığı müddetçe mükelleflerin KDV'nin doğuşunu geciktirmekle suçlanmalarını önlemek amacını taşıdığı anlaşılmaktadır¹⁷⁵.

4.3. Zincirleme Akitlerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi olarak tanımladığı teslim fiilini düzenleyen 2. maddesinin 1. fıkrasına ilave olarak, 2. fıkrasında da, yine teslimin bir diğer türü olan “zincirleme akit yapılmak suretiyle teslim fiilini” tanımlamaktadır. Buna göre, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından, zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslim hükmündedir, dolayısıyla her bir safhada *hukuki* olarak gerçekleştirilmiş teslim fiili ayrı ayrı vergilendirilmek zorundadır. Çünkü mülkiyet devrini gerektiren akit eksiksiz olarak tekemmül etmiş, aradaki alıcılardan her birinin malı alma hakkı doğmuştur¹⁷⁶. Bu durumda, zincirleme yapılan satış akitleri gereği mal üzerindeki tasarruf hakkı, mal fiilen el değiştirmeden, yalnız o mala ait belgelerin devri ile¹⁷⁷, değiştirilmiş olur¹⁷⁸. Diğer bir ifadeyle, Kanun'da düzenlenen zincirleme teslimlerde, mülkiyet hakkının devri ile birlikte malın el değiştirmesinin şart olmadığı sonucuna varılmaktadır, yani bu durumda, mal yer değiştirmeksizin el değiştirmektedir¹⁷⁹ ve her bir el değişikliği veya mal intikali teslim hükmünde KDV'nin doğmasına sebep olmaktadır.

Zincirleme akitlerde teslim fiilinin KDVK bağlamında vergilendirilebilmesi açısından:

- En az iki veya daha fazla taraf arasında akit yapılması,
- Söz konusu akde dayanarak, bir malın tasarruf hakkının el değiştirmeksizin, doğrudan nihaî kişiye devredilmesi işlemlerinin birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu durumda, KDV açısından, her bir safhada fiili ve hukuki olarak veya hükmen

¹⁷⁵ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 10), s.11.

¹⁷⁶ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.168.

¹⁷⁷ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.375.

¹⁷⁸ A. Ayhon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.74.

¹⁷⁹ Nuri Değer, **Uygulamalı ve Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Temmuz 2007, s.187.

gerçekleşen teslimler için vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, ilk satıcı ile son alıcı arasında gerçekleştirilen fiili ve hukuki teslimlerin her biri, ayrı ayrı teslim kabul edilerek, KDV'nin doğmasına yol açmaktadır.

4.4. Trampa Halinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.4.1. Trampa Akdinin Tanımı ve Hukuki Niteliği

Trampa akdi (sözleşmesi) gereğince, taraflar karşılıklı olarak bir malla başka bir malı ya da hakları değiştirerek mülkiyetini karşı tarafa geçirmeyi üstlenmektedir. Trampa, BK'daki düzenleme tarzı bakımından, satımın bir çeşidi sayılmaktadır¹⁸⁰. Ancak burada malın, para karşılığında değil, başka bir mal karşılığında temelli devrini amaçlayan bir borçlanma sözleşmesi söz konusudur¹⁸¹. Kısaca trampa akdi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birkaç şeyin teslimini ve mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın aynı şekilde başka bir veya birkaç şeyin teslimini ve mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı akit olarak tanımlanabilir¹⁸². Dolayısıyla trampanın konusunu “taşınır veya taşınmaz mallar” oluşturmakta ancak bunlar dışında, “haklar” da trampa konusu edilebilmektedirler¹⁸³. Tanımdan da anlaşılacağı üzere trampada, bir malın ya da hakkın bedelini diğer bir mal veya hak oluşturmaktadır. Malın bir hizmetle değişimi ise, trampa hükmünde değildir¹⁸⁴. Trampa akdinde karşılıklı olarak değiştirilen malların ya da hakların bedellerinin eşit olduğu kabul edilmektedir¹⁸⁵. Buna karşılık, trampada taraflardan birinin diğerine ayrıca bir miktar para ödemesi de kararlaştırılabilmektedir ki¹⁸⁶, bu akdin, trampa olma halini değiştirmez. Ancak bu takdirde, karma bir akitle karşı karşıya kalınılmakta olup, mal veya hakka ilişkin kısma “trampa”, paraya ilişkin kısma ise “satım akdi” hükümleri uygulanmaktadır¹⁸⁷.

¹⁸⁰ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.256.

¹⁸¹ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-**, s. 132.

¹⁸² Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, İstanbul: Beta Yayın ve Dağıtım A.Ş., Ekim 1996, s.219.

¹⁸³ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri- (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.256., Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s.150.

¹⁸⁴ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.220.

¹⁸⁵ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.381.

¹⁸⁶ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.219.

¹⁸⁷ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.256.

Trampa akdine ilişkin diğer bir önemli düzenleme de, BK'nın 232. maddesinde ifadesini bulmaktadır. Söz konusu madde hükmü, satım akdine ilişkin kuralların kıyas yoluyla trampa akdine de uygulanabileceğini düzenlemekte, Kanun'un 233. maddesi ise, "ayıba karşı tekeffül ve zapta karşı tekeffül"¹⁸⁸ halleri bakımından trampa akdine uygulanacak özel bir düzenleme içermektedir.

Trampa kavramının, doktrinde "takas" kavramı ile karıştırıldığına rastlamaktayız. Trampada genel anlamıyla, taraflar, karşılıklı olarak bir malla başka bir malı ya da hakkı değiştirerek mülkiyetini karşı tarafa geçirmektedirler. Takasta ise, borçlu borcundan, alacaklıya karşı sahip olduğu alacağı fedâ etmek suretiyle kurtulmakta ve böylece karşılıklı alacak ve borçların sona ermesi sağlanmaktadır. Karşılıklı alacak ve borçların takas suretiyle sona ermesi, alacakların "karşılıklı" olması, bunların "muaccel ve ifa edilebilir" olması ve "aynı türden edimlere ilişkin" olması şartlarının gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla takas, karşılıklı alacakların az olanı tutarında itfasına yol açarak¹⁸⁹, karşılıklı iki borcun birbirini düşürmesi anlamına gelmektedir¹⁹⁰. Oysaki trampada taraflar arasında alacak ve borç ilişkisi söz konusu olmayıp, mal veya hakların karşılıklı değişimi söz konusudur. Bu açıklamalar bağlamında trampa ve takas kavramlarının birbirlerinden farklı olduğu görülmektedir. Bundan ötürüdür ki, KDVK'da sadece karşılıklı olarak bir malla başka bir malı ya da

¹⁸⁸ **Ayıba Karşı Tekeffül (Ayıbı Üstlenme):** Borçlar Kanunu'nun 233. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, kendisine verilen mal ayıplı çıkan taraf, maddede sayılan dört yoldan birisine başvurabilir,

- a) Kendisine ayıplı mal verilen taraf, sözleşmeyi feshedip ayıplı malı iade eder ve kendi verdiği malı geri alabilir.
- b) Kendisine ayıplı mal verilen taraf, söz konusu malı iade eder, fakat kendisinin karşı edimini geri almaz ve müsbet zararın tazminini isteyebilir.
- c) Kendisine ayıplı mal verilen taraf, bu malı alıkoyup kıymet noksanı (değer eksikliği) dolayısıyla tazminat talep edebilir.
- d) Ayıplı mal misli bir mal ise, satıma ilişkin Borçlar Kanunu'nun 203. maddesinin kıyas yoluyla uygulanması sonucu, ayıplı olan malın, ayıpsız bir benzeri ile değiştirilmesini isteyebilir.

Zapta Karşı Tekeffül: Trampa edilen mal ya da şeylerden birinin zapt edilmesi halinde karşı taraf ya uğradığı müsbet zararın tazminini isteyecek ya da trampa sözleşmesinden dönerek verdiği şeyin geri verilmesini ve uğradığı zararın giderilmesini isteyebilecektir. (Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri- (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.259-260., Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s.152-153., Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.221.)

¹⁸⁹ Eugen Bucher (Çev. Vedat Buz), **"Yargılamada Takas: Maddî Hukuka Dönüş"**, **Bilgi Toplumunda Hukuk- Ünal Tekinalp'e Armağan (Law in the Information Society- Essays in Honour of Ünal Tekinalp)**, Cilt II, Beta, http://www.eugenbucher.ch/pdf_files/79t.pdf, s.612, 614, 619,620.

¹⁹⁰ Abdullah Kahraman, **"İslâm Borçlar Hukukunda Takas İşlemi"**, <http://www.cumhuriyet.edu.tredergimakale232.pdf>, (erişim:23.08.2007), s. 1.

hakkı değiştirerek mülkiyetini karşı tarafa geçirme anlamına gelen trampa kavramına yer verilmektedir.

4.4.2. Katma Değer Vergisi Açısından Trampa ve Vergiyi Doğuran Olay

Yukarıda ayrıntılarıyla ele aldığımız trampa akdi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın da aynı şekilde, başka bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı akit olarak tanımlanmaktadır¹⁹¹. Trampa akdinde karşılıklı olarak, mal veya hakların teslimi ve mülkiyetinin geçirilmesi hali söz konusu olup, tarafların karşılıklı edimleri de “iki ayrı teslim” olarak, KDV açısından vergiyi doğuran olayı teşkil etmektedir. Bunun yasal dayanağını teşkil eden KDVK’nun 2. maddesinin 5. fıkra hükmünde, “trampa, iki ayrı teslim hükmündedir” ifadesi kullanılarak, KDV açısından iki ayrı işlem ve tarafların her ikisinin de verginin mükellefi olduğu bir durum ortaya çıkmaktadır.

Trampada bir mal veya hakkın karşılığını diğer bir mal veya hak oluşturmakta olup, malların mülkiyeti veya hakların tasarrufu karşılıklı olarak el değiştirmekte, böylece her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılmaktadır. Teslimin tayininde, bedelin bulunup bulunmaması da önem arz etmemektedir. Böyle bir durumda ise, vergilendirmenin yapılacağı matrah, “emsal bedel” olmak zorundadır¹⁹². Bu konuyu destekler mahiyette, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada¹⁹³, iki arsanın trampa edilmesi işleminin iki ayrı teslim hükmünde olduğu belirtildikten sonra, arsaların bedellerinin belli olmaması veya bilinmemesi durumunda veya bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde, vergilendirmenin yapılacağı matrahın emsal bedel veya emsal ücret olduğu ifade edilmektedir.

Bir önceki başlıkta da aıkladıığımız üzere, trampa akdinde karşılıklı olarak değiştirilen malların ya da hakların bedellerinin eşit olduğu kabul edilmekte, buna karşılık, taraflardan birinin diğerine ayrıca bir miktar “denklik parası” ödemesi de

¹⁹¹ Ceydet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.219.

¹⁹² **1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 30/11/1984 Tarih ve 18591 Sayılı Rermî Gazete’de yayımlanmıştır, (erişim:11.07.2007), s.5.

¹⁹³ **Gelir İdaresi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV Sayılı Muktezası**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, s.180-181.

kararlaştırılabilmektedir. Ancak bu takdirde, karma bir akitle karşı karşıya kalınılmakta olup, mal veya hakka ilişkin kısım için trampa, paraya ilişkin kısım için ise, satım akdi hükümleri uygulanmaktadır. Bu durumda mal veya hakkın edimine ilişkin kısımda trampa hükümleri geçerliliğini korumakta olup, KDV açısından iki ayrı teslim ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmakta, malların bedelleri üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. 1 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere, bu gibi kısmî trampa durumunda, yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabî tutulmak zorundadır. Dolayısıyla trampa akdi ile birlikte, denklik parasını da ihtiva eden satım akdinin varlığı durumunda, trampa edilen malın teslimi ile gerçekleşen vergiyi doğuran olay, satım akdi ile de vukuu bulmaktadır.

İki ayrı teslim hükmünde vergilendirilen trampada, fiilî durum itibariyle, ilgili mal veya hakların tarafların tasarrufuna bırakılmasında zaman farklılığı ortaya çıkabilir. Bu durumda gerekli görüldüğü hallerde, değerlemenin “hukuki teslim” esasları içerisinde, yani trampa akdi tarihi itibariyle yapılması gerekebilir¹⁹⁴.

Trampa konusunda belirtilmesi gereken bir diğer husus da, 30 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nin¹⁹⁵ “D” bölümünde, “arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim” söz konusu olduğu; bunlardan birincisinin, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincinin ise, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu düzenleme altına alınmaktadır¹⁹⁶. Ancak bu konuda Yargı Organı ile İdare arasında fikir birliği olduğunu söylemek mümkün değildir. İdare, arsa karşılığı inşaat işini trampa hükmünde kabul ederek, burada iki ayrı teslim söz konusu olduğu görüşünü beyan etmektedir. Oysaki, Danıştay’ın süregelen içtihatlarına göre, arsa karşılığı inşaat işi trampa niteliğinde olmayıp, sadece arsanın değerlendirilmesine yönelik, birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde kabul edilmesi gereken bir durumdur¹⁹⁷.

¹⁹⁴ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.265.

¹⁹⁵ **30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 16/12/1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır, (erişim: 20.07.2007), s.2.

¹⁹⁶ Arsa karşılığı inşaat işleri hakkında ayrıntı bilgi tezimizin ilgili başlığı altında ele alınmaktadır.

¹⁹⁷ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E. 2005/2439, K. 2007/468, 19.02.2007 Tarihli Kararı (Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı: 172, Nisan 1997, mevzuat.dergi/makaleler/2007049101.htm-83884),

Sonuç olarak, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın da aynı şekilde, başka bir veya birkaç şeyin teslim ve mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı akit olarak tanımlanmakta olan trampa akdinde, karşılıklı iki ayrı teslim söz konusu olup, KDV açısından, teslimlerin gerçekleştiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Buna karşılık bazı durumlarda ise, trampa ile birlikte malın bedeline ilave olarak, belli bir miktar paranın (denklik parasının) da verilebileceğini taraflar kararlaştırabilmektedirler. Bu durumda da trampa akdi geçerliliğini korumakta ve bunun yanı sıra satım akdi hükümleri de devreye girmektedir. Bu durumda da malın bedelinin yanı sıra ödenen para için de KDV doğacak ve ödenmesi gerekecektir. Bazı durumlarda da, trampada, fiilî durum itibariyle, ilgili mal veya hakların tarafların tasarrufuna bırakılmasında zaman farklılığı ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda, gerekli görüldüğü takdirde, değerlemenin “hukuki teslim” esasları içerisinde, yani trampa akdi tarihi itibariyle yapılması gerekmektedir.

4.5. Ariyet, Vedia ve Karz Akdi Hallerinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.5.1. Ariyet, Vedia ve Karz Akdi’nin Tanımı ve Unsuları

A. Ariyet Akdi’nin Tanımı ve Unsurları

Ariyet Akdi¹⁹⁸, BK’nın 299. maddesinde hüküm altına alınmaktadır. Hükümde ifade edildiği üzere, “*Ariyet bir akittir ki onunla ariyet veren, bir şeyin*

Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin E. 2004/51, K.2004/80, 25.06.2004 Tarihli Kararı, **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E. 1997/415, K. 1998/444, 25.12.1998 Tarihli Kararı, **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1994/413, K. 1994/3012, 31.05.1994 Tarihli Kararı, **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/1359, K. 1990/1518, 28.05.1990 Tarihli Kararı, **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1992/3914, K. 1993/2057, 14.05.1993 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E. 1995/1902, K. 1995/2710, 19.10.1995 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E. 1997/3352, K.1999/768, 23.02.1999 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1999/3027, K. 1999/4846, 09.12.1999 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

¹⁹⁸ Borçlar Kanunu’nda ifadesini bulan “Ariyet” kelimesinin Türkçe karşılığını “ödünç, ödünçleme” kavramları teşkil etmektedir. Zira ileride ele alınacak olan “Karz” kelimesinin Türkçe karşılığı olarak da “ödünç” kelimesi kullanılmaktadır. Oysa ki her iki kavramın Borçlar Kanunu’ndaki kullanım amaçları ve düzenlenme şekilleri hukuki olarak farklılık arz etmektedir. Bu gerekçelerle çalışmamızda kavram kargaşasına sebebiyet vermemek amacıyla, kelimelerin Kanun’da yer aldığı şekliyle kullanılması tercih edilmiştir.

bedava kullanılmasını ariyet alana bırakmak ve alan dahî o şeyi kullandıktan sonra geri vermekle mükellef olur.”

Kanun tanımından anlaşıldığı üzere ariyet akdi, kullandırma amacı güden sözleşmelerdendir. Söz konusu akitte, ödünç alanın, ödünç olarak aldığı şeyi sadece bizzat kullanma ile sınırlandırılmış bir hakkının mevcut olduğu tanımdan anlaşılabilmektedir¹⁹⁹. Buna bağlı olarak, ariyet akdi rıza olmasıyla yanı sıra, eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdendir²⁰⁰. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında ariyet akdinin unsurları şu şekilde izâh edilebilir:

a) Ariyet konusu bir şey veya hakkın bulunması:

Ariyet akdinin konusunu kural olarak, mislî olmayan şeyler²⁰¹ teşkil etmektedir. Tabî ki tarafların durumu ve halin icapları akdin mahiyetini tayin eden bu karineyi hükümsüz kılabilir²⁰². Bu şeyler, taşınır (menkul) veya taşınmaz (gayrimenkul) olabilmektedir²⁰³. Her ne kadar BK’nın 299. madde hükmünde bir “şey”in kullanım hakkının bırakılmasından bahsedilmişse de, “hakların” da ariyete konu olabileceği kabul edilmektedir²⁰⁴. Buna karşılık, “alacakların” kullanılmalarının mümkün olmaması sebebiyle, ariyete konu olamamaktadırlar²⁰⁵.

b) Ariyet konusu şey veya hakkın kullanılmasının karşılıksız yani bedava olarak karşı tarafa bırakılması:

Ariyet konusu şeyin bedava ya da karşılıksız olmasından kasıt, kullanma karşılığında para veya para benzeri başka bir şey veya değer ariyet veren tarafından ariyet alandan talep edilmemiş olmasıdır. Yani hukuki dilde izâh etmek gerekirse, ariyette bedavalık, ariyet akdinin yapıldığı anda ariyet alanın aktifinde, kullanmadan

¹⁹⁹ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku**, s.253.

²⁰⁰ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s.177., Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.358.

²⁰¹ **Mislî olmayan eşya**, kendisine has bir vasfı bulunan ve yerine benzer başka bir eşya ikâme edilemeyen şeyler olarak tanımlanabilir. Gayrimenkuller daima gayrî mislî eşya kategorisindedir (Erol Cansel ve Ali Naim İnan, **“Aynî Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku’nun Konusu”**, s.365.; Safa Reisoğlu, **Türk Eşya Hukuku**, Cilt I, Altıncı, s.9).

²⁰² Esat Arsebük, **“Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler”**, s.125.

²⁰³ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.358.

²⁰⁴ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-**, s. 277.

²⁰⁵ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s. 178.

dolayı bir eksikliğin meydana gelmemesidir²⁰⁶. Ariyet konusu şey veya hakkın, kullanım hakkının karşı tarafa bırakılması ve bu bırakmanın da ‘karşılıksız’ olması önemli bir unsur teşkil etmektedir. Zaten bu unsur da, ariyet akdini kira akdinden ayıran en önemli özellik olarak belirtilebilir²⁰⁷. Ariyet akdinde konumuz açısından önemli olan husus, ariyet konusu şeyin, sadece kullanım hakkının, karşılıksız olarak karşı tarafa bırakılması olup, ortada karşı tarafa intikal ettirilen bir mülkiyet söz konusu değildir.

c) Ariyet alanın, ariyet konusunu geri verme borcu:

Ariyet alan, sözleşme gereğince, şeyi bir süre sonra aynen iade ile mükelleftir. Aynen iadede kasıt, ‘olduğu gibi, değiştirmeksizin aynı ile geri verilmesi’ durumudur. Eğer aynen iade söz konusu olmaz ise, bu durumda taraflar arasında gerçekleştirilen sözleşme, bağışlama veya karz akdi niteliğine bürünebilecektir²⁰⁸. İşte bu koşulun gerçekleşmemesi ile sözleşmenin nev’î değiştirerek bağışlama veya karz akdine dönüşmesi neticesinde mülkiyet intikalinin gerçekleşmesinden söz edilebilir.

d) Tarafların anlaşmış olması:

Geçerliliği Kanunen hiçbir şekle tabî olmayan ve sözleşme konusu malın kullanım hakkının karşı tarafa intikalini sağlayan ariyet akdinde, sözleşmenin kurulması için, yukarıda izâh ettiğimiz unsurlar üzerinde tarafların anlaşmış olmaları yeterlidir²⁰⁹.

B. Karz Akdi’nin Tanımı ve Unsurları

BK’nın 306. madde hükmüne göre, karz, bir akittir ki onunla ödünç veren, bir miktar paranın veya diğer bir mislî şeyin²¹⁰ mülkiyetini ödünç alan kimseye nakil ve bu

²⁰⁶ Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1954, [hfd-arsivAUHF-1954-11-01-02AUHF-1954-11-01-02-SBerki.pdf](http://fd-arsivAUHF-1954-11-01-02AUHF-1954-11-01-02-SBerki.pdf), s.297.

²⁰⁷ Ariyet akdini kira akdinden ayıran diğer önemli bir husus da, kira akdinin kurulması için bir şey’in teslimi şart değilken, ariyet akdinde şey’in teslimi şarttır [Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, s.301]

²⁰⁸ Halûk Tandoğan, *Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)*, Cilt I, s. 497.

²⁰⁹ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, *Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-*, s. 278.

²¹⁰ *Mislî eşya*, kendisine has bir hususiyeti bulunmayan ve bu sebepten de aynı cinsten başka bir eşya ile değiştirilebilen eşyadır (Erol Cansel ve Ali Naim İnan, “*Aynî Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku’nun Konusu*”, s.365).

kimse dahi buna karşı miktar ve vasıfta müsâvî²¹¹ aynı nev’iden şeyleri geri vermekle mükellef olmaktadır.

Madde hükmünde yer alan tanımdan da anlaşılacağı üzere, karz akdinde, ödünç veren taraf bir miktar para veya misli şeyin mülkiyet hakkını karşı tarafa geçirme borcu altına girmekte, buna karşılık, ödünç alan taraf da, aynı miktar veya özellikte şeyi iade etme borcu altına girmektedir.

Karz akdi ivazlı olmayabileceği gibi sözleşmede kararlaştırılmışsa buna imkân vardır. Örneğin para karzlarında faiz bu karzın ivazını teşkil etmektedir. Ancak yukarıda belirtildiği üzere, ariyet akdi hiç bir suretle ivazlı olamamaktadır. Öyle ki, karz akdini ariyet akdinden ayıran en önemli hususlardan birisi de budur²¹².

Kısacası karz akdi borç doğuran ve rızaî sözleşmelerden olup, faiz öngörülmediği takdirde eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşme niteliğindedir²¹³. Buna istinaden karz akdi kural olarak, ivazsız sözleşmelerdendir, ancak adî muamelelerde sözleşme ile faiz kararlaştırılması durumunda (BK md.307/1) ve ticari muamelelerde kanun hükmü gereği olarak faiz alınması durumunda karz akdi, ivazlı da olabilmektedir²¹⁴. Karz akdi’nin unsurlarını madde hükmünden yararlanılarak şu şekillerde açıklayabiliriz:

a) Karz Akdi’nin konusu bir miktar para veya misli (benzer, eş) şey bulunması

b) Karz veren tarafın, karza konu para veya misli şeyin mülkiyetini ödünç alan tarafa nakletme mükellefiyeti bulunması:

Tanımdan da anlaşılacağı üzere karz akdinde, ödünç veren taraf, borca konu para veya mislî şeyin sadece kullanım hakkını değil, mülkiyetini ödünç alan tarafa geçirmeyi taahhüt etmektedir.

²¹¹ **Müsâvî** kelimesi “eşit, eş düzeyde” anlamına gelmektedir.

²¹² Şakir Berki, “**Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)**”, s.303.

²¹³ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, s. 182.

²¹⁴ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s. 366.

Karz akdinin gayesi, ödünç alana kullanacağı bir sermaye sağlamak olup, bu gaye ancak mülkiyetin ödünç alana nakledilmesiyle gerçekleştirilebilmektedir²¹⁵. Vergilendirme açısından önem arz eden husus da, mülkiyetin karşı tarafa geçirilmesidir ki, bu durum aynı zamanda karz akdini, ariyet akdinden veya kira sözleşmesinden ayırmaktadır.

c) Karz alanın nitelik ve nicelikte eşit aynı nev’i (çeşit, tür) diğer eşyayı geri vermeyi taahhüt etmesi:

Karz alan, aldığı parayı veya misli eşyayı aynen değil, misli olarak iade etmekle mükelleftir²¹⁶. Dolayısıyla iade borcu, karz akdinin bir ivazı olamamaktadır. Bu bakımdan tarmpadan ayrılmaktadır. İade olunacak şeyin miktar ve nev’ini mülkiyeti nakledilen şey belirlemektedir ki, bu şeyin misli olması lazımdır. Eğer temlik olunan şey, misli bir mal olmaz ve karşı taraf para veya diğer bir mal iade etmek mükellefiyetini üzerine alırsa o zaman akit, trampa veya satım şeklinde olacaktır²¹⁷.

C. Vedia Akdi’nin Tanımı ve Unsurları

Vedia kelimesi “saklama, saklanan nesne, emanet” anlamlarına gelmektedir²¹⁸. Vedia Akdi, BK’nın 463. maddesinde tanımlanmakta olup, madde hükmünde başlık vedia olmasına rağmen tanımda vedia kelimesi yerine, aynı anlama gelen ida²¹⁹ kelimesine yer verildiği görülmektedir. Kanun hükmü vedia akdini şu şekilde tanımlamaktadır: “*İda, bir akittir ki onunla müstevdi (emanet bırakan), mudî (emanet veren) tarafından verilen şeyi kabul ve onu emin bir mahalde hıfzetmeği (saklamayı) deruhte eder.*”

²¹⁵ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s. 505.

²¹⁶ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s. 506.

²¹⁷ Esat Arsebük, “*Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1949, <http://pauhf.ankara.edu.tr/dergiler/arsiv/AUHF-1949-06-02-03-04/AUHF-1949-06-02-03-04-Arsebuk.pdf>, s.131-132.

²¹⁸ Vedia kelimesi için bkz. <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=328277>.

²¹⁹ **İda** kelimesi, vedia, saklatım, emanet bırakmak anlamlarına gelmekte olup, Borçlar Kanunu’nun muhtelif maddelerinde “vedia” yerine “ida” kelimesinin kullanımının tercih edildiği görülmektedir. Örneğin, Borçlar Kanunu md. 464/2, md.466/1, md.473, md. 472/son c. Bu konuda bkz.dipnot 2 (Cevdet Yavuz, s.757)

Vedia akdini düzeleme altına alan BK'nın 463. maddenin 2. fıkrasında vedia'nın ücretsiz olabileceği belirtilmektedir. Bu bakımdan vedia akdini, ariyet akdine benzetebiliriz. Ancak söz konusu düzenlemede ücretin şart koyulabileceği de belirtilmektedir. Bu açıdan tam bir benzerlik söz konusu olmayıp, akdin şartlarına göre değişen bir benzerlikten bahsetmek mümkündür²²⁰. Bu noktada belirtilmesinde fayda vardır ki, vedia ile ariyeti benzer kılan tek husus, her ikisinin de teşekkülü için şeyin teslim edilmesinin gerektiğidir. Ancak ücret şartı koyulmamış ve karşı tarafın kullanımına terk edilmiş vedia akdini, ariyet akdinden ayırmak pek mümkün görünmemektedir²²¹.

Vedia Akdi'nin kurulması için Kanun herhangi bir şekil şartı öngörmemiştir, dolayısıyla tarafların iradelerinin karşılıklı olarak birleşmesi ile sözleşme kurulmaktadır²²². Ancak vedia akdine konu olan taşınır şeyin teslimi halinde vedia akdi tamam olmaktadır²²³.

Vedia akdi'nin unsurları şu şekilde belirlenebilir:

a) Vedia Akdi'nin konusu bir “taşınır” şeyin bulunması:

Vedia akdi'nin konusunu ancak taşınırlar yani menkul mülkiyeti oluşturabilir, gayrimenkuller vediaya konu olamazlar²²⁴. Bu bakımdan vedia akdi, ariyet akdinden ayrılmaktadır.

b) Vedia konusu taşınırın güvenli bir yerde saklanması:

Vedia akdinde, akde konu menkul mal, saklanmak üzere, karşı tarafa teslim edilmektedir. Burada bir mülkiyet naklinden söz etmek mümkün değildir. Sadece

²²⁰ Aynı yönde görüş için bkz. Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, s.303.

²²¹ Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, s.303.

²²² Cevdet Yavuz, *Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler*, s. 759.

²²³ Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, s.303.

²²⁴ Mustafa Can, “*Vedia (Bailments) Sözleşmesi*”, *Mevzuat Dergisi*, Nisan 2003, Sayı: 64, Yıl:6, s.1.; Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı, *Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-*, s. 499.

menkul malın zilyetliği, saklayan tarafa geçmektedir ve saklatan bu menkul malı her zaman geri isteyebilmektedir²²⁵.

4.5.2. Ariyet, Karz ve Vedia Akdi'ne Dayanarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşıısındaki Durumu

KDVK'nun 1. maddesinin 1. fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin, KDV'nin konusunu teşkil edeceği belirtildikten sonra 2/1. maddesinde de teslim kavramı kısaca, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu açıklamalar ışığında, bir teslim muamelesinin KDV bağlamında vergilendirilebilmesi için, teslim edilen mal üzerindeki tasarruf hakkının, diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkının karşı tarafa geçirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar bağlamında ariyet, karz ve vedia akdine dayalı olarak meydana getirilen teslimlerin KDV karşıısındaki durumları şu şekilde izah edilebilir:

A. Ariyet Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşıısındaki Durumu

Yukarıda ayrıntıları ele alındığı üzere, ariyet akdinde, ariyet veren bir şeyin bedava kullanılmasını ariyet alana bırakmakta ve ariyet alan da o şeyi kullandıktan sonra geri verme yükümlülüğü altına girmektedir. Görüldüğü gibi ariyet akdinin meydana getirdiğı esas borç, ariyet konusu olan şeyin kullanma amacıyla karşı tarafa “tesliminden” ibarettir. Fakat burada sözü geçen teslim, sözleşmenin icra safhasına ilişkin bir işlem olup, sözleşmenin bir unsuru mahiyetinde değildir²²⁶. Sözleşmenin bir unsurunu teşkil etmeyen teslim kavramı, ariyet akdinde yalnızca kullanma hakkı bağlamında, zilyetliğin devrini ihtiva etmektedir. Dolayısıyla KDV açısından gerekli olan tasarruf hakkının, diğer bir ifadeyle mülkiyet hakkının devri, bu sözleşme tipinde söz konusu değildir. Dolayısıyla bir malın ariyet akdi çerçevesinde ödünç olarak karşı tarafa teslimi KDV'ye tabi olmayacaktır. Bu konuda, 1 seri no'lu KDV Genel

²²⁵ Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.390., Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s. 758.

²²⁶ Esat Arsebük, **“Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s.125.

Tebliği'nin II/A bölümünün 1. numaralı bendinde de, “*teslim mal üzerindeki tasarruf yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sayılmayacaktır*” ifadesine yer verilmek suretiyle, bizim de katıldığımız, ariyet akdi çerçevesinde gerçekleştirilen ve karşılıksız olması gereken teslimler, KDVK'nın aradığı anlamda mülkiyet devrini ihtiva eden nitelikte değil, sadece kullanım hakkının devrini sağlayan mahiyette olup; KDVK açısından vergilendirmeyi gerektiren bir teslimin varlığı söz konusu değildir.

B. Karz Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Karz akdinde karz veren, bir miktar paranın veya diğer bir misli şeyin mülkiyetini karz alan kimseye nakil mükellefiyeti altına girerken, karz alan taraf da buna karşı miktar ve nitelikte eşit aynı nev'îden şeyleri geri vermekle mükelleftir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, karz veren taraf, verdiği şeyin mülkiyetini misli olarak iade edilmek şartıyla karşı tarafa nakletmektedir²²⁷. Dolayısıyla karz akdinde her ne kadar ‘ödünç’ ifadesine yer verilse de burada ödünç verilen şeyin mülkiyetinin karşı tarafa intikali söz konusudur. Dolayısıyla karz alan taraf, karzın mevzuu şeyi dilediği gibi tasarruf etme hakkına sahiptir. Bu bağlamda isterse karz konusu şeyi, bizzat kullanma, isterse başkasına hibe etme, isterse satabilme hakkına sahiptir. Çünkü karz akdi ile, karz alan taraf, karz konusunun ya da mevzuunun maliki olmuştur²²⁸. Bu itibarla karz akdinde KDV açısından tasarruf hakkının yani mülkiyet hakkının devrini ihtiva eden bir teslim söz konusudur.

Sonuç olarak, BK'da ifadesini bulan karz akdine dayalı olarak ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen teslim muamelesi, tasarruf hakkının da karşı tarafa geçmesini sağlaması bakımından, KDV'yi doğuran bir olay niteliğindedir. Bu bağlamda, 38 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde²²⁹, 1 seri no'lu KDV Genel Tebliği'ndeki düzenlemeye devam niteliğinde ve onu genişleten mahiyette bir düzenlemeye yer verilmektedir. Buna göre, bir malın ariyet

²²⁷ Esat Arsebük, “*Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler*”, s. 131.

²²⁸ Şakir Berki, “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, s.302.

²²⁹ **38 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 16.10.1991 Tarih ve 21023 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır, (erişim: 23.10.2007), s.6.

olarak verilmesinin teslim sayılmayacağı belirtilmiş ve devamında da, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkının devredildiği karz akdine dayalı olarak ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için KDV hesaplanması gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir. Kısacası, bizim de katıldığımız görüş bağlamında, şeyin mülkiyetinin intikali gayesi ile şey'in karşı tarafa teslimi, KDV açısından vergilendirilmesi gereken bir durumdur.

C. Vedia Akdi'ne Dayalı Olarak Meydana Gelen Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Yukarıda ayrıntıları ele alındığı üzere, vedia akdi ile, vedia alan taraf, vedia veren tarafından kendisine bırakılan (emanet edilen) şeyi kabul ve onu güvenli bir yerde saklama (muhafaza etmeyi) mükellefiyeti altına girmektedir²³⁰. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vedia akdinde sadece emaneten bir taşınırın karşı tarafa teslimi söz konusudur. Burada gerçekleştirilen teslimde, KDVK'nın aradığı şekilde tasarruf veya mülkiyet hakkının devri söz konusu olmayıp, sadece malları saklama mükellefiyeti amacı güdülmektedir. Kısacası vedia akdi kapsamında gerçekleştirilen teslim, KDVK bağlamında vergilendirilecek mahiyette bir muamele değildir.

4.6. Malın Alıcıya veya Alıcı Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi Halinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.6.1. Genel Açıklama

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak ele aldığımız üzere, KDVK'nın teslim fiilini düzenleyen 2. madde hükmünün birinci cümlesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlandığı görülmektedir. Bu tanımlamaya göre, teslim fiilinden söz edebilmek için, mal üzerindeki "tasarruf hakkının devri" gerekmektedir. Tasarruf hakkının devri ise, yukarıdaki kısımlarda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, fiilen olabileceği gibi hukuken de gerçekleştirilebilmektedir. Kanun koyucu uygulamada bu tür olaylarda sorunla karşılaşılması ihtimâlini göz önüne alarak,

²³⁰ Turgut Akıntürk, **Borçlar Hukuku- Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri-**, s. 297.; Mustafa Can, **"Vedia (Bailments) Sözleşmesi"**, *Mevzuat Dergisi*, Nisan 2003, Sayı: 64, Yıl:6, s.3.

Kanun 2. madde hükmünün ikinci cümlesi ile, “malın alıcıya veya adına hareket edenlere gönderilmesi” halini de düzenleme altına alma gereği duymuştur. Buna göre, *malın alıcıya veya adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi edilmesi*” mal teslimi olarak düzenlenmiştir. Zira bu tür bir teslime benzer mahiyette düzenleme, TMK’nın 978. maddesinde yer almaktadır. Zilyetliğin teslimsiz devirlerinden birisini teşkil eden “zilyetliğin temsilci aracılığıyla devrinin” de hukuki teslim olarak nitelendirilebilir kanısındayız. Burada da eşyada fiili hâkimiyet sağlayan araçlar, iktisab edene değil de, onun temsilcisine teslim edilmekte ve bu suretle de zilyetlik o kimseye temsilci vasıtasıyla nakledilmiş olmaktadır.

Malın nakliyesine başlatılması, normal olarak nakliyeciyeye veya sürücüye tevdi edilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Ancak, mal bizzat satıcı tarafından alıcının adresine veya göstereceği yere tevdi edilmek üzere taşınıyorsa, malın işletmeden çıkması²³¹, satıcıya ait araca yüklenmesi, malın nakliyesine başlandığı anlamına gelmektedir ve teslim de bu anda gerçekleşmiş kabul edilmektedir²³². Mal satıcı tarafından değil, fakat alıcı veya gösterdiği kişi tarafından taşınıyorsa, alıcının aracına veya alıcının belirlediği nakliyeciyeye tevdi edilmesi teslim hükmündedir ve alıcının aracına veya nakliyeciyeye tevdi edilmesi anında teslim gerçekleşmekte ve KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Ayrıca teslim fiilinin tamamlanması için, malın gönderildiği yere mutlaka ulaşması (varması) veya bu gönderme veya tevdi işleminin, alıcının bilgisine de ulaşması şart değildir²³³. Bunun düzenlenme amacı olarak, malın nakliyesine başlanmasından itibaren malların takibinin satıcı açısından imkânsız olması gösterilebilir ve bu sebeple de, malın nakliyesine başlanması yani araca yüklenmesi anında teslim fiili vukuu bulmuş olmaktadır²³⁴.

²³¹ Ercan Beyazıt, “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi*”, **Yaklaşım**, Kasım 1997, s.2.

²³² Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, s. 167.

²³³ Ercan Beyazıt, “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi*”, s.2.

²³⁴ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, 167.

Her iki durumda da, malın teslim edildiğini ispat eden bir belge mahiyetinde olan “sevk irsaliyesinin” düzenlenmesi gerekmektedir²³⁵. Sevk irsaliyesi²³⁶, fatura bulunsun veya bulunmasın, mal hareketleri ile ilgili tüm durumları kavramak amacıyla hem satıcı, hem de alıcı tarafından düzenlenebilen bir belgedir²³⁷ ve buna bağlı olarak da faturanın, teslim fiilinden itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. KDV açısından vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde malların teslim veya hizmetin ifa edilmesi anında meydana geldiğine göre, malların teslimini ispat eden sevk irsaliyesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespiti açısından önem arz etmektedir ve bu yüzden de doğru bir şekilde tespit edilmesi, vergilendirme açısından zorunludur.

4.6.2. Sevk İrsaliyesi ve Fatura Düzenleme Sürelerinin Vergiyi Doğuran Olaya Etkisi

KDVK açısından vergiyi doğuran olay malın teslim edildiği anda doğduğuna göre, malın teslim tarihinin tespiti önem taşımaktadır. Ancak, KDVK’nun 10 maddesinin (b) bendinde, bu konuya istisna olarak, malın tesliminden önce fatura ve benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesini, vergiyi doğuran olay olarak kabul eden bir düzenlemeye yer vermektedir. Bu noktada açıklanmasında yarar görülen bir husus da, sevk irsaliyesinin, fatura ve benzeri belge mahiyetinde olmadığıdır²³⁸. Ancak normal olarak, mal teslim edildiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve buna ilişkin faturanın ise, yasal düzenleme uyarınca, malın teslim edildiği tarihten itibaren azami

²³⁵ **Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi’nin** E.1995/954, K.1995/1611, 21.02.1995 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

²³⁶ **Sevk irsaliyesi**, Vergi Usul Kanunu’nun 230/5. maddesinin parantez içi hükmünde düzenleme altına alınmaktadır. Buna göre, “*Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurması şarttır.*”

Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Sevk irsaliyeleri hakkında, fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, faturaya ilişkin hükümler uygulanır.”

²³⁷ Kemal Direk, “**Vergi Uygulamalarında Sevk İrsaliyesi**”, **Vergi Dünyası**, Kasım 1986, Sayı:63, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=551>, s.1.; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün** B.07.0.GEL.0.29/2922-230-834/1867 Sayı ve 16.01.1997 Tarihli Muktezası. http://www.alomaliye.com/sevk_irsaliyesi.htm.

²³⁸ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın düzenlenmesi için yedi günlük süre verilmiş olması, KDV'nin doğuşunu etkilememekte olup, vergiyi doğuran olay kural olarak, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmektedir²³⁹. Ayrıca, malın teslim edildiğini ispat eden belge ise, fatura değil, sevk irsaliyesidir²⁴⁰. Sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi, malın teslim edildiğinin kabul edildiği ve buna bağlı olarak da faturanın düzenlenmesi gereken sürenin başlangıcını teşkil eden ve sonuç olarak da, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin saptandığı tarih olarak kabul edilmektedir.

VUK'a göre, sevk irsaliyesi ile faturanın düzenlenme tarihlerinin farklı zamanlarda olması, KDV açısından uygulamada farklı yorumlara sebep olabilmektedir²⁴¹. Uygulamada sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi ile malların fiili sevk tarihleri arasında farklılıklar olması durumunda, sorun ortaya çıkmakta ve buna bağlı olarak yedi günlük fatura düzenleme süresinin tespitinde zorluklarla karşılaşmakta idi. Bunun üzerine idare, yayımladığı 253 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²⁴² ile uygulamaya açıklık getirmiş ve sevk irsaliyesinin düzenlenme süresi konusunda, yasalarda herhangi bir düzenleme olmamasının yarattığı sorunu, ilgili tebliğ ile gidermiştir. Tebliğin "Sevk İrsaliyesi Düzenlemesi İle İlgili Hususlar" üst başlığının 2. numaralı alt başlığını, "Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesinden Sonra Emtianın Sevk Edilmesi" oluşturmakta olup, burada yapılan düzenleme ile, sevk irsaliyesinde iki farklı tarihe yer verilmiştir. Söz konusu tarihler, "*tanzim tarihi*" ile "*fiili sevk tarihi*" olarak belirtilmekte olup, her iki tarihin de sevk irsaliyesinde ayrı ayrı belirtilmesi zorunlu tutulmuştur. Dolayısıyla 253 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile getirilen "sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi ve malların fiilen sevk edilme tarihlerinin" sevk irsaliyesinde ayrı ayrı gösterilmesi mecburiyeti ile, aslında uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve yukarıda bahsi geçen sorunun giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu düzenleme neticesinde ise bir diğer sorun olan, faturanın

²³⁹ Can Erol, "*Fatura Düzenleme Süresinin KDV Beyanına Etkisi, Yaklaşım*", Sayı: 164, Ağustos 2006, [mevzuat.dergi/makaleler/2006088332.htm-46649-bytes](http://www.mevzuat.dergi/makaleler/2006088332.htm-46649-bytes). s.2.

²⁴⁰ Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi'nin E.1995/954, K.1995/1611, 21.02.1995 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

²⁴¹ İsmail Kokbulut, "*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme Tarihlerinin Farklı Aylarda Olması Durumu*", Yaklaşım, Mart 1996, [mevzuat.dergi/makaleler/199603735.htm-16369-bytes](http://www.mevzuat.dergi/makaleler/199603735.htm-16369-bytes). s.1.

²⁴² 253 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22.01.1997 Tarih ve 22885 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenleme süresinin başlangıcının tespiti ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bunun için de, VUK'un 231/5. madde hükmünde yer alan, “fatura, malın teslim tarihinden itibaren azamî yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir” ifadesi, yol gösterici mahiyettedir.

Malın teslim tarihi olarak, sevk irsaliyesinde yazılı olan, “sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi” değil, malın “fiilen sevk edilme tarihi” kabul edilmek zorundadır²⁴³. Buna göre, sevk irsaliyesi üzerinde yazılı olan ve malların “*fiilen sevkinin yani nakliyesinin başladığını gösteren tarih*”, KDVK açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilecek ve bunun üzerine de, söz konusu fiili teslim tarihinden itibaren yedi gün içerisinde fatura düzenlenecektir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda KDV ve vergiyi doğuran olayın tarihi açısından bir sorun görünmemektedir. Yani malın teslim tarihi ile faturanın düzenlenme tarihi aynı vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleşiyorsa, KDV açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde herhangi bir sorundan bahsedilmeyebilir. Diğer bir anlatımla, vergilendirme açısından sevk irsaliyesinde yer alan fiili sevk tarihi ile bundan itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi gereken fatura tarihinin dikkate alınması, aynı vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleşiyorsa herhangi bir sorun ve önem arz etmemektedir. Oysaki KDV bağlamında vergilendirmede asıl sorun, malın teslim tarihi olan fiili sevk tarihi ile fatura düzenlenme tarihi farklı vergilendirme dönemleri içerisinde meydana gelmekte ise ortaya çıkmaktadır²⁴⁴. Bu açıdan, KDV’yi doğuran olay, malın teslimi olduğuna göre ve malın teslimi olarak da, sevk irsaliyesinde gösterilen fiili sevk tarihi, yani malların araca yüklenmesi ya da nakliyesine başladığı tarih olarak kabul edildiğine göre, vergilendirmenin sevk irsaliyesinde yazılı olan fiili sevk tarihini ihtiva eden dönemde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olarak, fiili sevkten daha sonraki bir vergilendirme dönemini içeren fatura tarihinin değil, önceki dönemde düzenlenen fiili sevk tarihinin kabulü gerekmektedir. Bu şekilde bir yaklaşım ile sevkli veya sevksiz

²⁴³ Ercan Beyazıt, “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi*”, s.1.

²⁴⁴ İsmail Kokbulut, “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme Tarihlerinin Farklı Aylarda Olması Durumu*”, s.2.

teslim edilen mallar arasındaki vergilendirme dönemi farklılıklarının giderilmesi de sağlanarak uygulamada mükellefler arasında eşitlik ilkesi de zedelenmemiş olmaktadır.

4.7. Su, Elektrik, Gaz, Isıtma, Soğutma ve Benzeri Dağıtımların Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK'nın teslim konusunu düzenleyen 2/3 maddesine istinaden “su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar mal teslimi” olarak kabul edilmektedir. Zira genel hukukta, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri mallar, kişinin kudret ve hâkimiyetine konu teşkil ettiği zaman mülkiyete konu mallara dönüşmektedirler²⁴⁵. Yine KDVK'nın vergiyi doğuran olayı düzenleyen 10. maddesinin (g) bendi ile, 2/3. maddede belirtilen söz konusu mal teslimlerinde, konunun özellik arz ediyor olması sebebiyle, bu durumlarda verginin doğduğu zamanın tespitine açıklık getirilmektedir. Buna göre, “su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi”²⁴⁶ vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.

Kanun koyucunun bu şekilde özel bir düzenlemeye yer vermesindeki amaç, bu tür malların tüketicilere satışının, büyük bir alt yapı yatırımı gerektiren dağıtım şebekeleri vasıtasıyla yapılması ve bu dağıtımların da süreklilik arz etmesidir. Bu sebeple de su, elektrik, gaz vb. tüketiminin belirli dönemler esas alınarak belirlenmesinin zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada bu dönemlerin bir ay, üç ay veya altı ay gibi zaman dilimlerinden oluştuğu görülmektedir. Dolayısıyla tüketicilerin tüketimleri, miktar ve bedel olarak söz konusu dönemler itibarıyla ve

²⁴⁵ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.377.; A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.74.

²⁴⁶ Tahakkuk esası, gelirin elde edilmesi açısından, hukuken gelire alacaklı olmanın yeterli olmasıdır. Diğer bir ifadeyle, gelir doğuran işlemlerin eksiksiz gerçekleşmesi sonucu, gelirin mâhiyet (nitelik, öz) ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ile gelir tahakkuk etmektedir. Söz konusu kural, gelirler için geçerli olduğu gibi giderler açısından da geçerlidir. (Cevdet Okan Bahar, **“Gelirin Elde Edilmesi: Vergiyi Doğuran Olay”**, **Yaklaşım**, Haziran 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002063138.htm, s.2.)

Hem KDV’de vergiyi doğuran olayı hem de tahakkuk esasını destekler mâhiyetinde **Danıştay Vergi Dava Daireleri** tarafından verilen bir karar şu şekildedir: “Katma Değer Vergisi’nde vergiyi doğuran olay teslim olduğu ve ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğundan alacak olarak tahakkuk eden bedel üzerinden KDV tarhiyatı yapılmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır” [**Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.2003/192, K.2004/12, 30.01.2004 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)].

sayaçlar vasıtasıyla belirlenmektedir²⁴⁷. Bu şekilde özel bir sistem dahilinde gerçekleştirilen ve ülkemiz KDVK açısından ve Avrupa Topluluğu’nun 6 no.lu Direktifinde²⁴⁸ de açıkça “mal” olarak kabul edilen ancak, söz konusu malların teslimi anında vergilendirilmesinin ve takibinin mümkün olmadığı bir uygulamada, Kanun koyucunun verginin doğduğu zaman olarak, “teslimi değil de”, sisteme paralel olarak “bunların dağıtım veya kullanımlarında, tüketim bedellerinin tahakkuk ettirilmesini” belirtmesi, karışıklıkları önlemeye yönelik bir düzenleme mahiyetindedir.

Sonuçta, KDV açısından su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında vergiyi doğuran olay, bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesine bağlanmaktadır. Oysaki, söz konusu malların teslimi önceden gerçekleştirilmekte²⁴⁹ ancak vergileme bedellerinin tahakkukuna bağlanmaktadır. Uygulamada söz konusu harcamalar, aylık dönemler itibarıyla dağıtım yapan ilgili kuruluşlar tarafından tahakkuk ettirilmekte ve kullanılan ayı takip eden ay içinde fatura ile ilgililere gönderilmektedir²⁵⁰. Dolayısıyla tüketim bedelinin abonelere ya da tüketicilere borç olarak tahakkuk ettirildiği yani bedellerin hesaplanarak ödenebilir hale geldiği sırada, KDV’nin de tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir²⁵¹. Bu tahakkuk ile,

²⁴⁷ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.108.

²⁴⁸ Avrupa Topluluğu’nda Ortak KDV Sistemini düzenleme altına alan 6 No.lu Direktifin ‘mal teslimi’ni ele alan 5. maddesinin 2. fıkrasında “elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzerlerinin maddi mal olarak mütalaa edileceği” açıklanmaktadır. (**Sixth Council Directive:Article 5/2-** Electric current, gas, heat, refrigeration and the like shall be considered tangible property., <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>.)

²⁴⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.590.

²⁵⁰ Sakıp Şeker, “**Su, Elektrik, Doğalgaz ve PTT Giderlerinin Dönem Sonu Kayıtları**”, **Yaklaşım**, Şubat 1998, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1998021265.htm, s.1.; Hasan Yalçın, “**Su, Elektrik, Doğalgaz ve Telefon Giderleri**”, **Lebib Yalkın**, Aralık 2000, Sayı:96, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=19239&lcode=down&count=0%minpar=0&maxpar=0&model=1&src=elektrik%2Csu+kdv&srct=2>, s.1.; Mehmet Altındağ, “**Katma Değer Vergisinde vergiyi Doğuran Olay ve Özel Durumlar**”, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2001, Sayı: 57, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/07-%2057%20MEHMET%20ALTINDA%C4%9E%20.doc>, s.2.

²⁵¹ Uygulamada söz konusu mallarda KDV’nin ne zaman doğduğu konusunda bir sorun yaşanmamaktadır. Sorun, aylık dönemler itibarıyla tahakkuk ettirilen ve takip eden ay içinde fatura ile ilgililere gönderilen su, elektrik, gaz vb. harcamalarının, Aralık ayına ilişkin faturalarının Ocak ayı içinde gelmesi halinde, söz konusu giderlerin hangi vergilendirme dönemi ile ilişkilendirileceği konusunda karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada VUK’un 287. maddesinde yer alan, “*Gelecek hesap dönemine ait olarak peşin tahsil edilen hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden PASİFLEŞTİRİLMEK suretiyle değerlendirir*” düzenleme bağlamında ve vergi hukukunun ‘dönemsellik ilkesi’ gereği olarak, ilgili oldukları yıl dikkate alınarak yazılmakta oldukları uygulamada tespit edilmektedir. Oysa ki Danıştay’ın içtihat haline gelmiş kararlarında bu tür

vergi Hazine'ye ödenecek bir hüviyet kazanmış olup, verginin veya tüketim bedelinin abonelerden tahsil edilmesi de şart değildir²⁵². İdare tarafından verilen çok sayıda muktezada da, “.....söz konusu malların dağıtım veya kullanımlarında vergiyi doğuran olayın, bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesiyle meydana geleceği” düzenleme altına alınmaktadır²⁵³. Bu konuda uygulamada bir sorun yer almadığı görülmektedir. Ancak İdare ile Danıştay arasında bir fikir birliğinin olmadığı da tespit edilebilmektedir.

4.8. Kap ve Ambalaj Maddelerinde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.8.1. Kap ve Ambalaj Maddelerinin Tanımı ve Genel Olarak Faydaları

Ambalaj, hammaddeden işlenmiş ürüne kadar, bir ürünün üreticiden kullanıcıya veya tüketiciye ulaştırılması aşamasında, taşınması, korunması, saklanması ve satışa sunumu için kullanılan herhangi bir malzemeden yapılmış tüm ürünleri ifade etmektedir²⁵⁴. Buna göre, kap ve ambalajlar kağıt, karton, metal, cam, plastik gibi maddelerden üretilerek, ürünlerin gerek bir yerden diğerine taşınmasına ve saklanmasına, gerekse pazarlama yöntemlerinden yararlanılarak reklamına kadar uzanan bir köprünün ayağını oluşturmaktadırlar²⁵⁵. Tanımdan hareketle, kap ve ambalajların bir takım fonksiyonları yerine getirme işlevlerinin olduğu anlaşılabilmektedir. Söz konusu fonksiyonlar kısaca, “taşıma, koruma, saklama, satış ve bilgilendirme” olarak

fatura bedellerinin ödendiği yılın hesaplarına gider yazılabileceği görüşünün hakim olduğu görülmektedir (Daha fazla bilgi için bkz. Sakıp Şeker, “*Su, Elektrik, Doğalgaz ve PTT Giderlerinin Dönem Sonu Kayıtları*”, s.1-2.; Hasan Yalçın, “*Su, Elektrik, Doğalgaz ve Telefon Giderleri*”, s.1-2.). Çalışmamızın konusu dahilinde yer almaması sebebiyle konu hakkındaki diğer mevzu ve sorunlara değinilmeyecektir.

²⁵² A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.108.

²⁵³ **Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** B.07.1.GİB.4.34.19.02./VUK-1/229 Sayılı ve 20.06.2007 Tarihli Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/usul2007/4865.htm>. ; **Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** B.07.1.GİB.4.06.17.01./14001-14 Sayılı Muktezası, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=106041>. ; **Giresun Defterdarlığı'nın** B.07.4.DEF.0.28.10.042/599 Sayılı Muktezası, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2002, s.133-134-135.

²⁵⁴ **Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği**, 06.11.2008 Tarih ve 27046 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. (<http://www.atikyonetimi.cevreorman.gov.tr/yonetmelikler/ambalaj.doc>.)

²⁵⁵ Ercan Alptürk, “*Ambalajın Vergisel Boyutu*”, **Yaklaşım**, Mart 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002033000.htm-36158-bytes, s.1

sıralanabilir²⁵⁶. Kap ve ambalajların yerine getirdiği fonksiyonlar dikkate alındığında, bunların satıcıya ve alıcıya bir takım faydalar sağladığı da tespit edilmektedir. Buna göre, kap ve ambalajlar, ürünlerin satın alınması aşamasından tüketildiği aşamaya varıncaya kadar, güvenli ve pratik bir şekilde nakledilmesine yardımcı olması ile işgücü, zaman ve enerji tasarrufu sağlaması nedeniyle satıcısına; ürün özellikleri ve yasal şartlara uygunluğu hakkında kullanıcısına, bilgi vermesi nedeniyle de alıcısına faydalar sağlamaktadır²⁵⁷. Sözü geçen fonksiyonlar ile sağladığı faydalar dikkate alındığında, kap ve ambalajların KDV açısından vergilendirilmesi hususunda aynı Kanun'un 2/4. maddesinde özel bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir.

4.8.2. Kap ve Ambalaj Maddelerine İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Kap ve ambalaj maddeleri ve bunların atıklarına ilişkin yasal düzenlemenin genel olarak "Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği"nde yer almasının yanı sıra, Vergi Kanunları açısından yasal düzenlemelerin VUK'un 275. maddesi, KDVK'nın 2/4. ve 24. maddeleri ile Tebliğler bazında yapıldığı görülmektedir. Buna göre, KDVK'nın "Teslim" başlığını taşıyan 2. maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre "kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır." açıklaması yapılmaktadır. Madde hükmünde kanun, kap ve ambalaj maddelerinin teslim dışında tutulabilmesinin koşulu olarak, "bunların geri verilmesinin mutad olması" belirlemesini yapmaktadır. Bu koşul ise ticari teamüllere göre belirlenmektedir²⁵⁸. Bunlardan yola çıkarak, iadesi mutad olan ambalaj maddelerinin teslimi, geçici bir mahiyet arz etmekte olup, bunların mülkiyeti alıcıya intikal etmemekte ve bu sebeple de KDV açısından teslim, bu maddeler dışında cereyan etmektedir²⁵⁹. Bu açıdan da KDV, sadece asıl maddenin

²⁵⁶ Ambalajların ve kapların fonksiyonları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Serbülent Bayrak, **"Ambalajlı Satış ve Vergilendirilmesi"**, E- Yaklaşım, Sayı:24, Temmuz 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076780.htm-74686-bytes, s.1-2.

²⁵⁷ Serbülent Bayrak, **"Ambalajlı Satış ve Vergilendirilmesi"**, s.1.

²⁵⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 378.

²⁵⁹ A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Açıklaması ve Yorumu**, s.76.

bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle tahsil edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, ambalajlı veya kap içinde verilmesi mutad olan malların teslimi anında KDVK açısından vergiyi doğuran olay, kap ve ambalaj dışındaki asıl ürün için meydana gelmektedir.

Doktrinde **A.Aykon Doğan**, kap ve ambalajın vergi dışında tutulabilmesi açısından, “geri verilmesinin mutad olması” koşuluna ilave olarak, bunların “tekrar kullanılabilir olması” koşulunun da varolması gerektiğini belirtmektedir²⁶⁰. Vergi dışında tutulma açısından, geri verilmesi mutad olan kap ve ambalaj maddesinin, aynı zamanda tekrar kullanılabilir olmasının, ilk etapta Kanun’un ifadesini daraltıcı mahiyette olduğu söylenebilir. Bu açıdan da, ticari teamüllere göre geri verilmesi mutad olan ancak tekrar kullanılması mümkün olmayan kap ve ambalaj maddelerinin tesliminin vergilendirilmesi sonucuna da ulaşılabilir. Ancak özel yasal düzenleme mahiyetindeki “Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği” nin 14/1. maddesine göre ambalajlar, tekrar kullanılabilir, geri dönüştürülebilir, geri kazanılabilir ve bu işlemleri kapsayan yönetim ve bertaraf aşamalarında çevreye en az zarar verecek şekilde tasarlanmak ve üretilmek zorundadır. Dolayısıyla Aykon Doğan’ın aradığı ve KDVK’da açık olarak düzenlenmeyen söz konusu koşul, ambalaj ve bunların atıklarına ilişkin kuralları getiren ve düzenlemelere yer veren Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği gereği, ambalajın üretimi, kullanımı, dağıtımı esnasında var olması gereken temel şartlardan birisini teşkil etmektedir. Sonuç olarak, Yönetmelik gereği söz konusu koşulların varlığı şart iken KDVK açısından böyle bir koşulun varlığının şart olmadığı kanısındayız.

Uygulamada geri verilmesi mutad olan kap ve ambalajların geri alınacağı, satış esnasında taraflarca kararlaştırılmaktadır. Satıcının bunları, genel olarak bir depozito karşılığında müşteriye verdiği görülmektedir. Müşteri ise, içerisindeki malları sattıkça kap ve ambalajları satıcıya iade etmekte ve yeni mal satın almaktadır. Dolayısıyla geri verilen kap ve ambalajlar, satıcı ile müşteri arasında el değiştirilmekte²⁶¹, herhangi bir mülkiyet intikali gerçekleşmemektedir. Ayrıca geri

²⁶⁰ A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Açıklaması ve Yorumu**, s.76.

²⁶¹ Sakıp Şeker, **“Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi”**, **Yaklaşım**, Temmuz 2001, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001072690.htm-106026-bytes, s.1.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 379.; A. Pınar Büyükcık, **“Belgesiz Mal Bulundurulması**

alınacak olan kap ve ambalaj maddelerinin uygulamada “depozito” karşılığında veriliyor olması da, depozitoların Vergi Kanunları karşısındaki yerinin tespitini zorunlu kılmaktadır. Bu konuya ilişkin düzenlemelerin 9 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde²⁶² yapılmakta olduğunu görmekteyiz. Buna göre adı geçen Tebliği’de, “geri verilmesi mutad olan boş kaplara ilişkin depozitoların ‘teminat’ niteliği taşımaları sebebiyle, KDV matrahına dahil edilmeyeceği” ifadesi yer almaktadır.

Buna karşılık, KDV matrahına dahil olan unsurları belirleyen 24. maddenin (b) bendinde “ambalaj giderlerinin KDV matrahına dahil olduğu” belirtilmektedir. Kanunun ambalaj giderlerini KDV matrahına dahil eden genel düzenlemesinin sebebinin, ürünlerin ambalajlanmasına ilişkin giderlerin üretim maliyetleri içinde mütalaa edilebilmesi²⁶³ olduğu kanısındayız. Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun “İmal Edilen Emtia” başlığını taşıyan 275. maddesinde, ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin, imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedelinin bir unsuru olduğu düzenlemesine yer verilmektedir. Bu açıdan Vergi Usul Kanunu’na göre ürün maliyetinin bir unsurunu teşkil eden ambalaj giderleri, genel mânâda KDVK açısından da matrahın bir unsurunu teşkil etmektedir. Söz konusu genel düzenlemelere ilave olarak, KDVK 2/4. maddesi ile, “geri verilmesi mutad olan kap ve ambalaj maddelerinin tesliminin KDV’ye tabi olmadığı” şeklinde özel bir düzenlemeye de yer vermektedir. Sonuç olarak sözü geçen bu madde, genel düzenlemeye istisna niteliğindedir diyebiliriz.

Bunlara ilave olarak, geri verilmesi mutad olan kap ve ambalaj maddelerinin teslimi esnasında bedele dahil edilerek vergilendirilmeleri halinde, alıcıları tarafından iadeleri sırasında da vergi uygulanması gerekecektir. İade edilmek üzere ve depozito karşılığında yapılan söz konusu el değiştirme, tam olarak mülkiyetin

veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu, Vergi Dünyası, Ağustos 2006, Sayı: 300, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=4394>, s.6-7.

²⁶² 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

²⁶³ Aynı yönde görüş için bkz. Sema Küçük, “Ambalaj Giderlerinin Maliyet Niteliği”, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı:330, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?id=5227>, s.3.

devri anlamında bir teslim niteliği taşımamakta olup²⁶⁴, depozitoların bu niteliklerini kaybedip kesin hâsılat durumunu almadıkça KDV'ye tabi tutulmaları söz konusu olmamaktadır²⁶⁵.

Kap ve ambalaj maddeleri, depozito karşılığında ve geri verilmek koşuluyla kullanılabileceği gibi, geri dönmek üzere ve satılan malla birlikte verilmek suretiyle de kullanılabilmektedir²⁶⁶. Satılan malla birlikte ve geri dönmek üzere verilen kap ve ambalaj maddelerinin tesliminde, faturada ayrıca ambalaj için bir bedel gösterilmemesi, yani teslim bedelinin ambalaj malzemesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak belirtilmesi ve ifade edilmesi gerekmektedir²⁶⁷. Bu durumda, ambalaj malzemesi, asıl ürünün tabi olduğu şartlara göre vergilendirilecektir²⁶⁸.

Konuya ilişkin diğer yasal düzenlemelerin Tebliğ bazında yapıldığı görülmektedir. İdare, ilk önce 23 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ni²⁶⁹, hemen ardından da 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ni²⁷⁰ yayımlamak suretiyle, konuya ilişkin düşüncelerini açıklamıştır. 23 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde İdare, “.....kap ve ambalaj içine konulan maddelerin el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutad olması şartıyla kap ve ambalajların teslim edilmiş, yani mülkiyetinin devredilmiş sayılmayacağını, bunun sonucu olarak da, kap ve ambalajlara ait tutarların teslim bedeline dahil edilmeyeceğini; fakat kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte geri dönmeyecek şekilde teslimlerinin vergiye tabi olacağını, geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan

²⁶⁴ Mamulün, ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olmakla birlikte; şayet ambalaj malzemesi, geri dönüşümü mümkün ve mutad bir ambalaj malzemesi ise, ambalaj malzemesinin aktifleştirilmek suretiyle amortismanı tabi tutulması gerekmektedir. Zira, ambalaj malzemesinin geri dönüşümü mümkün olduğundan – Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği'nin 14/2. maddesine göre, **alternatifi olmayan ambalajlar dışında**, geri dönüşümü ve geri kazanılması teknik olarak mümkün olmayan ambalajların üretilmesi, piyasaya sürülmesi ve ithali yasaktır. - teslim yani mülkiyet devri gerçekleşmeyeceğinden satış işleminden de söz edilemeyecektir. Bu durumda düzenlenecek faturada ise, ürün ve ambalajının satış bedelleri ayrı ayrı yer alacaktır. (Serbülent Bayrak, “**Ambalajlı Satış ve Vergilendirilmesi**”, s.4.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 379.)

²⁶⁵ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, s.171.

²⁶⁶ Hakan Ay, “**Emtia Değerlemesi**”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2002, Sayı: 256, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2951>, s.11.

²⁶⁷ Serbülent Bayrak, “**Ambalajlı Satış ve Vergilendirilmesi**”, s.5.

²⁶⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 379-380.

²⁶⁹ **23 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 18.07.1986 Tarih ve 19168 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

²⁷⁰ **26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 31.12.1987 Tarih ve 19681 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

kap ve ambalajların KDV'ye tabi olduğunu" düzenleme altına almıştır. Tebliğ'de "geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalaj maddelerinin KDV'ye tabi tutulması gerektiği" yönündeki görüş ile İdare'nin, uygulanması çok zor olan bir düzenlemeye yer verdiği görülmektedir. Bu şekilde bir durumun takibi ve tespiti oldukça zor ve hatta imkânsızdır.

26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ'de ise İdare, 23 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ndeki anlayışını kısmen değiştirmiştir²⁷¹. İdare, 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde²⁷², kap ve ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu ve olmadığı halleri ayrı ayrı düzenleme altına almış, ayrıca kap ve ambalajın KDV matrahı dışında tutulabilmesi için aranan, 'kap ve ambalajın geri verilmesinin mutad olması' halinin şartı olarak ise, bu maddelerin aktifleştirilerek amortismanı tabi tutulması gerektiği, diğer bir anlatımla bir yıldan fazla süre kullanılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak bu şekilde bir idari düzenlemesinin Kanun'un madde hükmünü daraltıcı bir yorum ihtiva ettiği kanısındayız. Nitekim madde hükmü, kap ve ambalaj maddelerinin KDV dışında tutulabilmesinin şartı olarak yalnızca "geri verilmesi mutad olmak" ifadesini kullanmaktadır. Dolayısıyla Tebliğ bazında yapılan açıklama ile Kanun maddesinin açık hükmünü daraltıcı mahiyette bir yorumlamanın yerinde olmadığı kanaatini taşımaktayız.

Kap ve ambalaj maddeleri hakkındaki yasal düzenlemelere değindikten sonra, bu maddelerin KDV karşısındaki durumlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

²⁷¹ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 2), s.5.

²⁷² 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde kap ve ambalajların **geri verilmesinin mutad olduğu haller** ile **mutad olmadığı haller** şeklinde bir ayırım yapılmakta ve bunun yanı sıra **ambalajlı olarak ihraç edilen malların durumu** hakkında da açıklamalar yer almaktadır. Bu bağlamda Tebliğ düzenlemesinde, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutad olduğu hallerde teslimin, bunlar dışında kalan şeyler itibarıyla yapılmış sayılmakta olduğu belirtilmektedir. Bu açıdan, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddelerinin içine konuldukları maddelerle birlikte tesliminde verginin, asıl maddenin bedeli üzerinden hesaplanmakta olduğu, ambalaj maddesinin verginin kapsamına girmemesinden ötürü vergiye tabi tutulmaması gerektiği açıklamaları yer almaktadır. Yine ambalajlanarak satılması mutad olan malların, ambalajlarının geri verilmesinin mutad olmadığı hallerde teslim bedelinin ise, ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak ifade edilmesi gerektiği, yani faturada ambalaj için ayrıca bir tutar gösterilmemesi gerektiği belirtildikten sonra, kap veya ambalaj malzemesinin, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı görülmektedir.

Tebliğ'de düzenlenen üçüncü husus ise, ambalajlanarak ihraç edilen mallardaki duruma ilişkindir. Buna göre ambalajlanarak ihraç edilen maddenin, ambalaj maddesi olmadığı, ambalajlanan mallar olduğu belirtilmektedir. Bu sebeple de, söz konusu ihracatlarda kap veya ambalaj maddelerinin imalatçılar tarafından da olsa ihracatçılara tesliminde, KDVK'nın 11/1-c maddesi kapsamında tecil ve terkin uygulanmayacağı vurgulanmaktadır.

Yukarıda yapılan yasal düzenlemelere ilişkin açıklamalar ve değerlendirmeler dikkate alındığında şu sonuca ulaşılabilmektedir:

İadesi mutad olan kap ve ambalaj maddelerinin teslimi, geçici bir mahiyet arzettiği sürece, diğer bir ifadeyle bu maddelerin mülkiyeti karşı tarafa intikal etmediği sürece, KDV açısından vergi, bu maddeler dışındaki asıl malın teslimi sırasında doğmaktadır. Zira KDVK açısından bir teslim fiilinden söz edilebilmesi için genel anlamda, mal üzerindeki tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının karşı tarafa intikali şarttır²⁷³. Kap ve ambalaj maddelerinde bu şekilde bir intikal gerçekleşmediği sürece, KDV'nin doğması söz konusu olmamakta, kap ve ambalaj maddelerinin bedeli dışındaki bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereği, ambalajlanarak satılması mutad olan malların, ambalajlarının geri verilmesinin mutad olmadığı hallerde teslim bedeli, ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak ifade edilmektedir. Yani faturada ambalaj için ayrıca bir tutar gösterilmesi gerekmemektedir. Dolayısıyla bu özelliklere haiz kap veya ambalaj malzemesinin de, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilmesi gerektiği vurgulanması gereken diğer bir husustur. Bu konuda Danıştay Yedinci Dairesi'nin aynı yönde kararlar verdiği görülmektedir²⁷⁴. Yine Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından “Ambalajlanarak satılması mutad veya zorunlu olan emtia için alınan ambalaj bedelinin emtia bedeline dahil edilmesi gerektiği” şeklinde verilen kararın, İdare'nin görüşü ile aynı yönde olduğu görülmektedir²⁷⁵.

Konuya ilişkin belirtilmesi gereken bir diğer husus da, “ambalajlı olarak ihraç edilen malların” KDVK karşısındaki durumudur. Bu konuda 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile bir düzenlemeye gidildiği görülmektedir. İdare Tebliğinde,

²⁷³ Aynı doğrultuda görüş için bkz. **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1993/1707, K. 1994/1557, 29.03.1994 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

²⁷⁴ **Danıştay Yedinci Dairesi**, E.1989/263, K.1992/5920, 14.12.1992 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1990/3704, K.1993/1870, 29.04.1993 Tarihli Kararı: “Ambalajlanarak satılması mutad olan maddelerin tesliminde, faturada ambalaj için ayrıca bedel gösterilmesi halinde, ambalaj malzemesinin asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilmesi gerektiği...” yönünde karar verdikleri tespit edilmektedir (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

²⁷⁵ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1992/3159, K.1993/1879, 28.04.1993 Tarihli Kararı (http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/004024001003.htm)

ambalajlanarak ihraç edilen bir malda, ihraç edilen maddenin ambalaj maddesi olmadığı, ambalajlanan mal olduğu tespitini yapmaktadır. Bu sebeple de söz konusu ihracatlarda, kap veya ambalaj maddesinin imalatçılar tarafından da olsa ihracatçılara tesliminde, KDVK'nın 11 maddesinin (c) bendinde²⁷⁶ düzenleme altına alınan tecil – terkin müessesesinin uygulanamayacağı belirtilmiştir²⁷⁷. Bu konuda İdare ile Yargı Organlarının farklı yönde görüş ve kararlara sahip olduğu görülmektedir. Ambalajlı olarak ihraç edilen malların durumu konusunda İdare'nin 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yaptığı açıklamaya karşılık, Danıştay'ın²⁷⁸ vermiş olduğu kararlarda, genel olarak, “içinde bulunan ihraç malından ayrı bir ekonomik değeri olan ambalaj malzemesinin ihraç edilen mal olarak ve kap ve ambalajların asıl maddenin tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilmesi ve bu sebeple de yükümlünün tecil – terkin müessesesinden faydalandırılmasının gerektiği” açıklamasını yapmış olduğu tespit edilmektedir. Bunun gerekçesi olarak, Danıştay'ın, ihracat olayında ihraç edilen ürün ile ambalaj malzemelerinin birbirinden ayrı emtia olarak düşünülmesinin ve farklı vergi rejimine tabi tutulmasının hukuken olanağının olmadığı, kapların ve ambalaj

²⁷⁶ KDVK'nın “Mal ve Hizmet İhracatı” başlığını taşıyan 11. madde hükmünün (c) bendinde, “İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait Katma Değer Vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.” ifadesi yer almaktadır.

²⁷⁷ **Tecil –Terkin İşlemleri** konusundaki açıklamalarını İdare, 27 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapmıştır. Söz konusu Tebliğ'in A/7 Bölümünde, tecil - terkin işlemlerinin Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tanımı yapılan imalatçı kapsamına giren mükelleflerin (imalatçıların) ihraç kaydıyla satışını yaptıkları mal teslimlerine uygulanacağı, diğer bir ifadeyle imalatçının ihraç kaydıyla satışını yaptığı malın, ihraç edilen nihai mamul olması gerektiği, imalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil-terkin işleminin uygulanmayacağı hususları düzenlenmiştir. [27 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 05.03.1988 Tarih ve 19745 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)].

²⁷⁸ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1992/2792, K.1993/453 Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=18660&lcode=down&count=0&minpar=0&mawpar=0model=1&src=ambalaj+vergi&srct=2>). ; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1998/853, K.1999/1865, 06.05.1999 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=9987&lcode=down&count=0>) <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp&minpar=0&mawpar=0model=1&src=ambalaj+vergi&srct=2>); **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1996/772, K.1996/3781, 21.10.1996 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10579&lcode=down&count=0&minpar=0&mawpar=0model=1&src=ambalaj+vergi&srct=2>); **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E.1989/1290, K.1992/77, 16.01.1992 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1990/1340, K.1992/492, 25.02.1992 Tarihli Kararı ; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1992/2672, K.1993/43, 12.01.1993 Tarihli Kararı, **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E. 1988/3960, K. 1992/5809, 03.12.1992 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

maddelerinin asıl ürünün tamamlayıcı bir parçası olduğunun kabul edilmesi gerektiğinin gösterildiği görülmektedir.

İzah edilen yasal düzenlemeler dikkate alındığında, ambalajlı olarak piyasaya arz edilen mallardan ihraç edilenlerin geri verilmesinin ve takibinin uygulamada oldukça güç olması dikkate alındığında, Danıştay'ın düzenlemesi yerinde gibi görünmesine rağmen, teorik açıdan bir değerlendirme yapıldığında, geri verilmesi mutad olan mallar açısından Danıştay'ın ihraç mallarına ilişkin görüşüne katılmamız mümkün olmayıp, İdare'nin görüşünün daha uygun olduğunu düşünmekteyiz.

4.9. Döküntü ve Tali Maddelerde Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.9.1. Döküntü ve Tali Madde Tanımı ve Benzer Kavram Tanımları

Döküntü kelime anlamı itibarıyla “işe yaramayan, değersiz şey²⁷⁹” demek olup, konumuz açısından, “üretimde kullanılan ham ve yardımcı madde atıkları” şeklinde tanımlanmaktadır²⁸⁰. Tali maddeler ise, bir mal üretiminde ana ürün yanında ürünün doğal gereği olarak elde edilen ikinci derecede ürünler olarak ifade edilmektedir²⁸¹. Döküntü ve tali madde ifadelerinin yerine ve/veya bunların yanı sıra, KDVK ve VUK'un muhtelif maddelerinde ve uygulamada “hurda ve atık” kelimelerinin de kullanılmakta olduğu görülmektedir. Bu açıdan söz konusu kelimelerin de açıklanması, konunun değerlendirmesini kolaylaştırması açısından yerinde olacaktır. Buna göre hurda, “parçalanmış, döküntü durumuna gelmiş, işe yaramayacak derecede bozulmuş, zarar görmüş” anlamlarına gelmektedir²⁸². Diğer bir anlatımla, bir iş yapılırken ortaya çıkan artık parçalara²⁸³, benzer, olduğu gibi kullanılamayan eski ve yeni maddelere²⁸⁴ hurda denilmektedir. Döküntü ve hurda²⁸⁵

²⁷⁹ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük-Cilt I**, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1983, s.328.

²⁸⁰ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.380.

²⁸¹ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.75.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.380.

²⁸² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.491.; Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük- Cilt I**, s.541.; Ayrıca hurda kelimesi için bkz. <http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazimay&kelimesec=030579>.)

²⁸³ Veysi Seviğ, **“Hurda ve Atıklarda Katma Değer Vergisi”**, **Referans Gazetesi**, 03.08.2007, (http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=75149&ForArsiv=1).

²⁸⁴ Levent Gençyürek ve Erkan Gürboğa, **“Hurda Sektörünün Vergisel Boyutu”**, **E-Yaklaşım**, Aralık 2003,

kelimelerinin konumuz açısından eş anlamlara geldiği, yapmış olduğumuz tanımlardan tespit edilebilmektedir. Atık kelimesi ise, “atılmış şey”²⁸⁶, kullanıldıktan sonra üretimde tekrar kullanılan parçalar” anlamlarına gelmekte ve döküntü kelimesinin tanımı içinde de yer almaktadır. Yapılan tanımlama ve açıklamaların ardından, tali madde dışındaki döküntü, atık ve hurdaların benzer anlamlara gelen kelimeler oldukları sonucuna varılabilmektedir. Bu sebeple de doktrinde, sözü geçen ve ayrı ayrı kullanılan kelimeler yerine ve bunları da ihtiva eden “imalat artıkları” ibaresinin kullanıldığı da görülmektedir²⁸⁷. Uygulamada tali maddeler ile genel olarak imalat artığı denilebilen; hurda, döküntü, üstüğü, deşe ve ıskartanın birbiriyle karıştırıldığı görülmektedir. Bunlar

Sayı:5,.http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003124104.htm., s.1.

²⁸⁵ Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 51,53,58, 70, 81, 84, 85, 86, 87, 89, 91, 97 ve 107 seri no.lu KDV Genel Tebliğlerinde, hurda tanımı, hurdaya ilişkin tevkifat uygulaması ve diğer yasal düzenlemeler konularında birbirlerini tamamlayan ve geliştiren mâhiyetinde açıklamalar yapılmıştır. Konumuz açısından önem arz eden en geniş tanımlamanın 86 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile yapıldığı görülmektedir. Buna göre, “.....**hurda kavramı**; her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılamayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.”

Hurda kavramının işaret edilen genel anlamı çerçevesinde; 85 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde sayılan metallerin (demir, bakır, alüminyum, pirinç, kurşun, teneke gibi metaller) yanı sıra çelik, çinko, pik, sarı, bronz, nikel, kızıl, lehim, mangan-tutya, antimon ve benzeri her türlü metaller ile bu metallerin alaşım, bileşim ve curufları, imalathane ya da fabrikalarda imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşlar ile standart dışı çıkan metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, yarı mamuller, hadde (madenleri tel durumuna getirmek için kullanılan ve türlü çapta delikleri olan çelik araç) bozukları ve benzerleri “**hurda metal**” kabul edilecektir.”

86 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin ardından yayımlanan 97 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ise, “.....plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır. Ancak, plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDVK’nın sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir.” ifadeleri yer almak suretiyle hurda kavramının sınırları net bir şekilde çizilmiştir. Genel oranda vergiye tabi olan bu ürünlerin tesliminde 86 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (B/1) bölümü gereğince tevkifat uygulanmaktadır. (85 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı; 86 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 05.07.2002 Tarih ve 24806 Sayılı ; 97 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.2005 Tarih ve 26040(4.M) Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmışlardır.)

²⁸⁶ Atık kelimesi için bkz. <http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/?kategori=yazimay&kelimesec=004924>.

²⁸⁷ İmalat artıkları, üretim sürecinde asıl ürünün dışında kendiliğinden ortaya çıkan ve satış amacıyla üretilmeyen emtia anlamına gelip, bunlar üretilen malın hammaddesine göre su, talaş, kırıntı vb şeklinde çıkabilmektedir. (97 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ne göre, imalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre vergiden müstesnadır.; Recep Kaya, “**Emtia Değerlemesi**”, **Vergi Dünyası**, Sayı:280, Aralık 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3531>),s.15. ; Gündoğan Durak, “**Emtia Değerlemesi, Yaklaşım**”, Sayı:180, Aralık 2007,www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210341.htm-51047-bytes., s.6; İsmail Tekkoyun ve Mustafa Gürhan Acar, “**Tali Ürünlerin ve İmalat Artıklarının Maliyetlerinin Hesaplanması**”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2003, Sayı: 266, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4216>., s.1.

arasındaki fark, imalat artıklarının bir ekonomik değerin olduğu durumlarda doğrudan doğruya satılabilmesinden kaynaklanmaktadır. Zira, tali ürünler ortaya çıktığı gibi satışa konu edilememekte, bazı işlemlerden geçirildikten sonra, satışa konu edilmekte veya başka bir mamulün üretiminde kullanılabilmektedir²⁸⁸. İmalat artıkları ise, esas olarak kullanılmış ve bu kullanımdan sonra kendi amacına yönelik olarak kullanılamayan, cinsinin taşıdığı fonksiyonu kaybetmiş olduğu için aynı cinsten malların taşıdığı değeri taşımayan mallara denilmektedir²⁸⁹.

Aslında bu şekilde yukarıda ifade edilen tüm kelimeleri ihtiva eden genel bir tanım, yasal düzenlemelerdeki farklılıkları ortadan kaldıracaktır. Zira ne VUK'da ne de KDVK'da sözü geçen ibarelerin tanımları yapılmıştır. Bu sebeple de Kanunun ilgili maddesinde imalat artıkları gibi döküntü, hurda, atık kelimelerini ihtiva eden bir ibarenin kullanılması daha yerinde olacaktır kanısındayız. Yine de halihazırdaki yasal düzenlemeye uygun olması açısından, bundan sonraki açıklamalarda genel olarak, “döküntü ve tali madde” ifadeleri kullanılacaktır. Gerekli görüldüğü noktalarda ayrıca hurda ve atık kelimelerine de yer verilecektir.

Uygulamada kullanımına rastlanan diğer bir kelime ise “fire”dir. Fire, “her tür ticari malda kuruma, dökülme, bozulma gibi nedenlerle eksilme, ağırlık yitimi” anlamına gelmektedir²⁹⁰. Sözü geçen kelime konumuz dahilinde yer almayıp, farklı bir içeriği ihtiva etmektedir. Bu sebeple de bu başlık altında ele alınmayacaktır.

4.9.2. Hurdalar, Döküntü ve Tali Maddeler Konusunda Hukuki Düzenlemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Döküntü ve tali maddeler, KDVK'nın “teslim” başlığını taşıyan 2. maddesinin 4. fıkrasında düzenleme altına alınmaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre, “kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri

²⁸⁸ İsmail Tekkoyun ve Mustafa Gürhan Acar, “*Tali Ürünlerin ve İmalat Artıklarının Maliyetlerinin Hesaplanması*”, s.1.

²⁸⁹ Hakan Ay, “*Emtia Değerlemesi*”, s.10.

²⁹⁰ Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük-Cilt I*, s.411.

verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.” KDVK, bu madde ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde, bunların geri verilmesi esnasında teslim fiilinin gerçekleşmeyeceğini belirtmektedir.

Ayrıca madde hükmünde Kanun, döküntü ve tali maddelerinin teslim dışında tutulabilmesinin koşulu olarak, “bunların geri verilmesinin mutad olması” belirlemesini yapmaktadır. Bu koşul ise, kap ve ambalajları ihtiva eden başlıkta da belirtildiği üzere, ‘ticari teamüllere’ göre belirlenmektedir²⁹¹.

Döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi, mal teslimine ilişkin bir olaydır²⁹², diğer bir anlatımla, döküntü ve tali maddenin geri verilmesi de ayrı bir teslim hükmündedir. Buna ilişkin genel rejim, birinci aşamada döküntü ve tali maddelerin değerini de ihtiva edecek bedel üzerinden, ikinci aşamada ise geri verilen döküntü ve tali maddelerin emsal bedeli²⁹³ üzerinden KDV alınmasını gerektirmektedir. İşte izah konumuz KDVK’nın 2/4. maddesi ile, bu gibi hallerde döküntü ve tali maddelerin hem birinci aşamada hem de ikinci aşama olan iade aşamasında teslim kapsamının ve dolayısıyla vergilemenin dışında tutulmasının yolu açılmaktadır²⁹⁴. Bu noktada belirtilmelidir ki, bu hükmün uygulanmasında, bahis konusu döküntü ve tali maddelerin aynen geri verilmesi veya bunların mutlaka aynı parti mala ait olması şart değildir. Başka parti mallara ait olsa bile bunların yerine aynı cins ve mahiyetteki döküntü ve tali maddelerin geri verilmesi halinde de aynı hüküm uygulanacaktır²⁹⁵.

Kanunun 2. maddesindeki düzenleme ile, döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, döküntü ve tali maddeler dışındaki maddeler için geçerli kabul edilmekte, diğer bir ifadeyle, geri verilmesi mutad olan döküntüler ve tali maddelerin teslimi vergi dışında tutulmaktadır. Bunun yanı sıra, KDVK’da vergilendirme dışı tutulan halleri kısmen genişleten bir istisna hükmü,

²⁹¹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 378.

²⁹² A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Açıklaması ve Yorumu**, s.75.

²⁹³ Döküntü ve tali maddelerin emsal bedeli ile değerlendirilmesine ilişkin madde hükmü, Vergi Usul Kanunu’nun 278. maddesidir. “Kıymeti Düşen Mallar” başlığı altında, “Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadî kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.” ifadesine yer vermektedir.

²⁹⁴ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklaması**, s.169.

²⁹⁵ A. Pınar Büyükkışık, **“Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu”**, s.6.

01.08.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun'un 17. maddesinin 4. fıkrasının (g) bendinde “.....metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının teslimi ve ithalinin²⁹⁶” vergiden istisna olduğu belirtilmek suretiyle, 2/4. madde ile sadece geri verilmesi mutad olan tüm döküntü maddelerinin geri verilmesi esnasında uygulanmayacak olan vergi, 17/4-g maddede belirtilen cam, metal, plastik ve kağıt gibi hurdaların ve atıklarının her aşamadaki teslimi verginin dışında tutulmuştur²⁹⁷. Ancak 17/4-g madde hükmün belirtilen kapsam dışında kalan diğer hurda ve atıklarının teslimi, eğer 2/4 madde kapsamında değerlendirilemiyorsa yani geri verilmesi mutad olmayıp ayrıca teslim ediliyorsa, istisna söz konusu olmayacak, diğer bir ifadeyle bu tür malların teslimleri KDV'ye tabi olacaktır. Bahsi geçen hallerde vergi, genel esaslara göre teslim anında veya teslimden önce fatura düzenleniyorsa faturanın düzenlendiği anda doğmaktadır. Mefhumu muhaliften ifade edilmesi gerekirse, geri verilmesi mutad olan her türlü hurda, döküntü ve atıklar ile tali maddelerin iadesi sırasında vergi doğmamaktadır. Zira Kanun'un 17/4-g maddesi sadece hurda ve atıklara ilişkin olup, tali maddelerin bu kapsamda değerlendirilmemesi gerektiği kanısındayız.

4.10. Komisyoncu'ya veya Konsinye Suretiyle Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

4.10.1. Komisyoncu'ya Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK'nın 10. maddesinin “d” bendinde, “*komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslim edilmesi*” vergiyi doğuran olay olarak belirtilmektedir. Buna göre, komisyoncu vasıtasıyla yapılan

²⁹⁶ KDVK'nın 17/4-g maddesinde sadece “.....metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin” vergiden müstesna olduğu düzenlenmiş olmasına rağmen, aynı Kanun'un “ithalat istisnası” başlığını taşıyan 16. maddesinin (a) bendi uyarınca, “Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali” vergiden müstesna tutulduğundan Kanun'un istisna kabul ettiği malların ithali de vergilendirilmeyecektir.

²⁹⁷ KDVK'nın 17/4-g maddesinde 07.06.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 12. maddesi ile yapılan değişiklikle, “(hurda metalden elde edilen külçeler dâhil)” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 110 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile de İdare, gerekli açıklamaları yapmıştır. Tebliğ düzenlemesi de dikkate alındığında, 5766 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 07.06.2008 itibaren, artık hurda metalden elde edilen külçelerin yurt içi teslimleri ve ithalinde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanacaktır. **(110 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 11.07.2008 Tarih ve 26933 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)**

teslimlerde, KDV açısından vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği hususu düzenleme altına alınmaktadır. Bu şekilde bir düzenlemeye gidilmesi ile de, verginin konusunu teşkil eden “teslim” fiilinin ne zaman gerçekleşmiş kabul edeceği konusunda, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunları çözmek amaçlanmaktadır. Ayrıca söz konusu madde ile Kanun’da düzenleme altına alınmakta olan “komisyon faaliyetinin” süreklilik aranmaksızın KDV açısından vergilendirilmesi de sağlanmaktadır.

Bu sebeple, komisyoncu kavramının ve komisyon sözleşmesinin hukuki niteliği ve buna bağlı olarak verginin doğmasını sağlayacak teslimin ne zaman gerçekleştiğinin açıklanması gerekmektedir.

A. Komisyoncu Kavramı ve Hukuki Niteliği

Komisyoncu kavramı, alım ve satım işlerinde, kendi adına ve fakat müvekkili²⁹⁸ hesabına üçüncü kişilerle hukuki muamele yapan kimseleri ifade etmektedir²⁹⁹. Burada sözü geçen komisyonculuk faaliyeti, dolaylı temsil yetkisi veren vekâlet sözleşmesinde³⁰⁰ vekilin faaliyetinin bir özel görünümü niteliğindedir³⁰¹. Ayrıca komisyoncu, dış ilişkide üçüncü kişilerle yaptığı muamelenin tarafı durumunda olup, bu muamelelerden doğan haklar ve borçlar da komisyoncuya ait bulunmaktadır. Ancak iç

²⁹⁸ “**Müvekkili**” kavramı, komisyoncuya iş veren kimseyi ifade etmektedir. (Mikail Erol ve Mikail Atmaca, “**Konsinye (Komisyoncu Vasıtası İle) Satış İşlerinin Hukuki Durumu ve Muhasebe İşlemleri**”, **Yaklaşım**, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003073745.htm, Temmuz 2003, s.1)

²⁹⁹ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, s.454.

³⁰⁰ **Vekâlet Sözleşmesi**, Borçlar Kanunu’nun 386/’de tanımlanmaktadır. Söz konusu tanıma göre vekâlet bir akittir ki, onunla vekil, mukavele dairesinde kendisine tahmil olunan işin idaresini veya takabbül eylediği hizmetin ifasını iltizam eder”. Madde hükmünde yer alan “kendisine tahmil olunan işin” ifadesinden, vekilin işi başkasının menfaatine göreceği anlaşılmaktadır. Yine madde hükmünde ifadesini bulan “işin idaresi” ve “hizmetin ifası” kavramları “iş görme” kavramı şeklinde ifade edilebilir. Böylece vekâlet, vekile başkasının menfaatine ve iradesine uygun olarak bir iş görme borcu yükleyen sözleşme olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vekâlet sözleşmesinin içeriğini, vekilin hukuki işlemi yapma suretiyle hizmet görmesi şeklinde borç altına girmesi oluşturmaktadır. (Arzu Oğuz, “**Roma ve Türk Hukukunda İnançlı İşlem ve Vekâlet Sözleşmelerinin Karşılaştırılması**”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/301/2821.pdf>, s.266.; Veysel Başpınar, “**Taşınmaz Satımında Vekâlet**”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2708.pdf>, s.492.)

Vekâlet sözleşmesinde olduğu gibi, komisyoncu da kendi adına ve müvekkili hesabına hukuki muamele yaparken, müvekkilinin menfaatine ve iradesine uygun hareket etmekle yükümlüdür. Ancak komisyoncu ile müvekkilinin ilişkileri dolaylı temsil mâhiyetindedir.

³⁰¹ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s. 679.; Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, s.454.

ilişkide söz konusu hak ve borçlar, müvekkile geçirilmektedir³⁰². Bunların yanı sıra komisyoncu, alım ve satım muamelelerini kendi adına değil de müvekkili adına yapsa idi, “doğrudan temsil” ilişkisi söz konusu olacak idi. Ayrıca komisyoncunun müvekkili hesabına yaptığı işlemlerin “hukuki muameleleri” ihtiva etmesi hali ise, komisyoncuyla “tallaldan³⁰³” ayıran en temel unsuru teşkil etmektedir³⁰⁴.

Komisyonculuk faaliyetinin, aracılık işinin özelliğine göre, gümrük komisyonculuğu, nakliye komisyonculuğu, alım- satım komisyonculuğu gibi çeşitli şekillerine rastlamamız mümkündür. Her komisyonculuk faaliyeti aynı yasada düzenlenmiş olmakla birlikte, komisyonculuk müessesinin genel hükümleri bakımından BK’da ifadesini bulmakta olduğu görülmektedir³⁰⁵. Bu bağlamda “komisyon kavramı”, BK’nın 416 ile 430. maddelerinin düzenlendiği on beşinci bab başlığında ele alınmaktadır. Ancak bu şekilde bir başlık konulmasına rağmen, Kanun’un 416. maddesinde “alım ve satım komisyoncusunun” tanımlanmış olduğu görülmektedir. Ayrıca konuya ilişkin diğer kanun maddelerinde yer alan düzenlemeler de, genel olarak, müvekkil (iş sahibi) ile komisyoncu arasındaki iç ilişkiye ilişkin hükümleri ihtiva etmektedir³⁰⁶. Dolayısıyla BK’nın yapısı dikkate alındığında, bölüm başlığı ile kanun maddelerinin birbiriyle örtüşmeyen düzenlemelere yer verdiği eleştirisinde bulunulabilir.

³⁰² Cevdet Yavuz, Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., 2006, s.455.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, s. 679.; Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, s.454.

³⁰³ **Tellallık Sözleşmesi** ve dolayısıyla tellala ilişkin hukuki düzenlemeler, Borçlar Kanunu’nun 404. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre; “tellallık bir akitir ki, onunla tellal, ücret mukabilinde bir akdin yapılması imkânını hazırlamaya veya akdin icrasına aracılık etmeye mecbur edilmektedir.” Madde hükmünde yer alan tanımlamaya örnek olarak, gayrimenkul alım satımına aracılık eden kimseler verilebilir.

Tellal, komisyoncu gibi vekâlet veren adına hareket etmekle birlikte, komisyoncudan farklı olarak üçüncü kişiler karşısında taraf gibi davranmaz. Tellallık faaliyeti, alıcı ve satıcıyı bir araya getirerek satım sözleşmesinin yapılması ortamını yaratmak ya da bu sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesine aracılık etmekten ibarettir. Komisyoncunun faaliyeti ise daha kapsamlı olup, piyasayı araştırmak, alım-satımı gerçekleştirecek kişiyi bulmak, satıma konu emtiayı taşıtmak, depolattmak gibi asıl sözleşmenin oluşup kurulması gibi işler yanında sözleşmenin hükümlerinin yerine getirilmesine de aracılık etmek durumundadır (Nuri Arslan, **“Komisyoncular Aracılığıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”**, Vergi Dünyası, Temmuz 1985, Sayı:47, CD- 19850701, s.2).

³⁰⁴ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, s.458.

³⁰⁵ Nuri Arslan, **“Komisyoncular Aracılığıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”**, s.2.

³⁰⁶ Cevdet Yavuz, Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, s.453.

B. Komisyon Sözleşmesi ve Hukuki Niteliği

Komisyon sözleşmesi, “özel nitelikli vekâlet sözleşmesi” mahiyetindedir³⁰⁷. BK’nın 416. maddesinde, alım ve satım işlerinde komisyoncu, ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım ve satımını deruhte eden (üstlenen) kimse olarak tanımlamaktadır. Kanunun yaptığı tanımlamadan komisyoncunun faaliyetinin kapsamı, diğer bir ifadeyle sınırı belirtilmiştir. Buna göre, komisyoncunun faaliyetinin sadece “kıymetli evrak veya menkul eşyaların” alım ve satımına aracılık etmekle sınırlı olduğu madde hükmünde düzenleme altına alınmıştır. Kanun’da yer alan bu sınır dikkate alındığında ise, gayrimenkuller açısından komisyonculuk faaliyetinden bahsetmemiz mümkün değildir³⁰⁸.

Yukarıda izah edildiği üzere komisyoncu, faaliyetini kendi adına ve fakat müvekkili hesabına yapmaktadır. Daha açık bir ifadeyle komisyoncu, faaliyetini kendi adına yapmak suretiyle, hukuki muamelenin tarafı durumunda iken, müvekkili hesabına yapması sonucunda ise, hukuki muamelenin hüküm ve sonuçlarının müvekkiline ait olması sağlanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu sonuçların elde edilebilmesi açısından, komisyoncu ile müvekkil arasında mutlaka bir anlaşmanın yapılmış olması da gerekmektedir.

Komisyoncunun faaliyetini ücret mukabilinde yerine getirmesi sebebiyle, komisyon sözleşmesi “ivazlı sözleşmelerden” sayılmaktadır.

C. Komisyoncu’dan Malın Alıcıya Teslimi ve Vergiyi Doğuran Olay

KDVK’nın 10. maddesinin “d” bendinde, komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışlarda verginin, “malların alıcıya teslim edildiği anda doğduğu” düzenlemesine yer verilmektedir. Kanunun ilgili maddesinde, “malların alıcıya teslim edilmesi” ifadesini kullanmak suretiyle, verginin doğduğu anın tespiti de yapılmaktadır. Bunun hukuki açıklamasını ve alt yapısını da yukarıda ayrıntıları ele alınmış olan BK’nın ilgili maddelerinde bulmaktayız.

³⁰⁷ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, s.458.; Nuri Arslan, **“Komisyoncular Aracılığıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”**, s.1.

³⁰⁸ Gayrimenkuller açısından, faaliyeti gerçekleştiren kimseye ‘**tellal**’ denilebilir.

Bu bağlamda, komisyoncular aracılığıyla yapılan satışlarda, mal sahipleri tarafından malların komisyoncuya tevdi edilmesinde, malların tasarruf hakkı yani mülkiyeti komisyoncuya devredilmemekte, mal satılmak üzere bunlara verilmektedir³⁰⁹. Her ne kadar komisyoncu malları kendi adına ve müvekkili hesabına satın alıyor olsa da, mal sahipleri tarafından malların komisyonculara teslimi satış sözleşmesinden kaynaklanmamakta, komisyonculuk sözleşmesine dayanmaktadır. Dolayısıyla malı gönderen kimse, malın maliki olmaya devam etmektedir³¹⁰. Malların komisyoncuya teslimi, KDV’de ifadesini bulan ve vergilendirmede esas teşkil eden “tasarruf hakkının devredilmesi” şeklindeki bir teslim fiilini oluşturmamaktadır. Zaten, komisyon sözleşmesine dayalı komisyonculuk faaliyetinde komisyoncu, malın satılmasına veya satın alınmasına aracılık etmek suretiyle “komisyon hizmetini” ifa etmektedir. Dolayısıyla komisyoncunun hizmetini ifa etmesi neticesinde malları asıl alıcısına teslim ettiği anda, vergiyi doğuran olay da meydana gelmiş olmaktadır.

Bu noktada açıklanması gereken önemli bir husus da, malların asıl maliki tarafından, aracı konumundaki komisyoncuya gönderilmesi esnasında, VUK’un 230/5. maddesine dayanarak sevk irsaliyesinin düzenlenmesinin gerekip gerekmediğidir. Daha önceki bölümlerde ayrıntılarıyla ele alınmış olan sevk irsaliyesi, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde ise alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için düzenlenmesi gereken bir belgedir. Böylece mal hareketlerinin, kolay bir şekilde takip edilmesi amacıyla belgelendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında, malların asıl sahibi tarafından komisyoncuya sevk edilmesi esnasında sevk irsaliyesinin düzenlenmesinin zorunlu olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır³¹¹. Ancak düzenlenen sevk irsaliyesinin üzerine “malların komisyoncu

³⁰⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 640.

³¹⁰ Talha Apak, “**Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu**”, **Vergi Dünyası**, Eylül 2002, CD- 20020919, s.2.

³¹¹ **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E.1989/769, K. 1989/2360, 26.10.1989 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Haluk Sümer, “**Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış**”, **Vergi Dünyası**, Şubat 1988, s. 2.; Hasan Yalçın, “**Konsinye Satışlarda Fatura Ne Zaman Düzenlenir?**”, **Hürriyet Gazetesi**, (erişim: 02.05.2008), <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>.

vasıtasıyla satılmak üzere gönderildiği” hususunun belirtilmesi gerekmektedir³¹². Malın satılması halinde, mevcut sözleşmeye göre, malı satın alan adına fatura düzenlendiği vakit, faturada söz konusu sevk irsaliyesinin numarası ve malın komisyoncu tarafından satıldığı tarihin belirtilmesi gerekmektedir³¹³. Yargı Organları ve İdare, komisyoncu aracılığıyla yapılan satışlarda, malların fiili sevklerinin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenme zorunluluğunun olmadığı doğrultusunda fikir ve kararlar ileri sürmektedirler³¹⁴. Ancak uygulamada bu şekilde yapılan satışlarda, fatura düzenleme süresinin ne olacağı konusunda sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla bu tür sorunları giderici mahiyette ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum bağlamında faturaların “alıcı tarafından satıcı adına düzenlenmesine” olanak sağlayan ve “self-billing”³¹⁵ olarak adlandırılan yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır kanısındayız³¹⁶.

Sonuç olarak, komisyoncu, ücret karşılığında, menkul eşya ve kıymetli evrak mahiyetindeki malları kendi adına ve fakat müvekkili hesabına satmaktadır. Buna bağlı olarak da, hukuki muamelenin tarafı komisyoncu olup, komisyoncu hukuki muamelelerin sonuçlarını müvekkiline geçirmekle mükelleftir. Mallar komisyoncuya tevdi edildiği aşamada herhangi bir alım- satım muamelesi söz konusu değildir³¹⁷. Dolayısıyla komisyoncu vasıtasıyla yapılan satışlarda, satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti, satış vukuu buluncaya kadar malı gönderen müvekkilin üzerinde

³¹² Erdoğan Sağlam, “Sevk İrsaliyesine İlişkin Usul ve Esaslar”, *Vergi Dünyası*, Ocak 1997, s.1.

³¹³ Talha Apak, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, s.4.

³¹⁴ Aynı yönde görüş için bkz. *Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin* E.1992/4487, K.1993/2676, T. 21.06.1993 Kararı (Aktarma: Talha Apak, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı”, *Yaklaşım*, Sayı: 139, Temmuz 2004, <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>, s.1); 173 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.; Hasan Yalçın, “Konsinye Satışlarda Fatura Ne Zaman Düzenlenir?”, *Hürriyet Gazetesi*, 20.09.2001, <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>; Ercan Durgun, “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Nisan 1996, CD-19960412, s.3.

³¹⁵ Self- Billing hakkında ayrıntılı açıklamalara bundan sonra ele alınmakta olan “Konsinye Suretiyle Teslimde Verginin Doğduğu An” başlığı altında yer verilmektedir.

³¹⁶ Vedat Özdan, “TTK Tasarısının ve E-Fatura Tebliğinin AB Müktesebatına Uyumu”, *Dünya Gazetesi*, 28.05.2008, s.20.

³¹⁷ Nuri Arslan, “Komisyoncular Aracılığıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, s. 4.

kalmaktadır. Bu kimseler malın satışına aracı konumunda olup³¹⁸, bu kimselere mal gönderilmesinde, KDV'nin vergilendirmede gerekli gördüğü teslim fiili gerçekleşmiş değildir. Teslim fiili, komisyoncunun malları üçüncü kişi ile yaptığı mülkiyet naklini içeren hukuki muamele neticesinde vukuu bulmaktadır. Bu şekilde bir teslim ile KDV açısından vergilendirilmesi gereken bir olay meydana gelmiş olmaktadır.

Komisyoncu vasıtasıyla satılan mallar, alıcısına teslim edildiği anda vergiyi doğuran olay vukuu bulmakta, buna ilişkin KDV dâhil faturanın da düzenlenmesi gerekmektedir. Uygulamada bu tip satışlarda, satılan mala ilişkin KDV dâhil faturanın, kimi zaman komisyon hizmeti talep eden malik, kimi zaman da hukuki muamelenin tarafı ve fakat aracı durumunda olan komisyoncu tarafından düzenlendiği görülmektedir. Ancak uygulama açısından, mallarının satılması için aracı talep eden kimse tarafından faturanın düzenlenmesinin en sorunsuz yol olacağı kanısındayız³¹⁹.

4.10.2. Konsinye Suretiyle Teslim ve Vergiyi Doğuran Olay

A. Konsinye Kavramı ve Tanımı

Konsinye kavramının kökeni Fransızca “consigné” olup³²⁰, İngilizce karşılığı da “consignee”dir ve “kendisine mal gönderilen, malın gönderildiği kişi, malın sevk edildiği kişi ya da firma, emanetçi” anlamlarına gelmektedir³²¹. Konsinye kavramını kısaca, “geçici bir süre için bedelsiz, geçici alınan mal” olarak tanımlamamız mümkündür. Kavram, mülkiyet devri yapılmaksızın, malların satış sorumluluğunu yüklenen bir kimseye gönderilmesi şeklinde de izah edilebilir. Gönderilme ile malların mülkiyeti değil, sadece zilyetliğinin devri söz konusu olmaktadır. Konsinye satışta mallar, gönderenin belirleyeceği fiyatlarla müşterilere satılmak üzere veya satılmadığı

³¹⁸ Mustafa Teke, “*Malların Satılmak Üzere Konsinyasyon Suretiyle Mal Satanlara Verilmesi ve Muhasebesi*”, *Yaklaşım*, (erişim: 29.04.2008), Aralık 1997, mevzuat/dergi/makaleler/1997121227.htm-42558-bytes, s. 2.

³¹⁹ Aynı yönde görüş için bkz. Orhan Akışık, “*Konsinye Satışlar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi*”, *Mali Çözüm*, <http://archive.ismmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/28-61%20ORHAN%20AKI%C5%9EIK%20.doc>, s. 1.

³²⁰ <http://www.das.org.tr/tr/dosya/kongre/kong2007/sunu/sevgili.gurel-das-2007-sunu.pdf>. (erişim:22.05.2008).

³²¹ <http://www.tureng.com/default.aspx?keyword=consignee&m=3>. (erişim: 03.05.2008)

takdirde de iade edilmek kaydıyla, gönderilen kimsenin zilyetliğine bırakılmaktadır³²². Bu açıdan değerlendirildiğinde konsinye suretiyle satışı, BK’da ifadesini bulan ve yukarıda ayrıntı olarak ele alınmış olan vedia akdine benzetmek mümkündür. Ancak vedia akdinde, sözleşme konusu taşınır malın, güvenli bir yerde saklanması durumu söz konusu iken, konsinye suretiyle satışta “satış için emanet bırakma” durumu söz konusudur.

Bu açıklamalardan anlaşıldığı üzere, konsinye satışta, satılacak olan mal, satıcının deposuna, mağazasına, bir banka deposuna veya gümrük antreposuna gönderilmektedir. Satışa aracılık edecek kişi, bir komisyoncu olabileceği gibi, diğer herhangi bir ticari vekil de olabilir³²³. Ayrıca satışın konsinye olarak nitelendirilmesi, malların alıcı yerine doğrudan doğruya satış işlemine aracılık eden konsinyatöre gönderilmesinden kaynaklanmaktadır³²⁴.

B. Konsinye Suretiyle Satış ve Hukuki Niteliği

Kendisine özgü yapısı olan bir akit tipi olan konsinye suretiyle satışlar, “satış için bırakma sözleşmesi” niteliğinde kabul edilebilir³²⁵. Satış için bırakma sözleşmesi

³²² Haluk Sümer, “*Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış*”, s.1.; Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s. 638-639.; Talha Apak, “*Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu*”, s.1-2.; Talha Apak, “*Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı*”, s.1

³²³ Arıcan Süral, “*Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Aralık 1993, (erişim: 02.02.2008), <http://www.mevzuat.gov.tr/makaleler/199312171-60703-bytes>, s.1.

³²⁴ Orhan Akışık, “*Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi*”, *Vergi Dünyası*, Kasım 1999, CD- 19991114, s. 1.

³²⁵ Aynı yönde yargı kararı için bkz. *Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi’nin* E.1996/2138, K. 1996/3334, 10.05.1996 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

“*Satış İçin Bırakma Sözleşmesi’nin*” hukuki niteliği, yani aynî mi yoksa rızâî mi olduğu konusu tartışmalıdır. Doktrinde ise baskın görüş, bu sözleşme tipinin rızâî nitelikte olduğu yönündedir. Çünkü Borçlar Kanunu’nun genel sistemi rızâî sözleşmelere dayanmaktadır ve ayrıca satış için bırakma sözleşmesinde de sözleşme konusu malın teslim edilmesi gerekmeksizin sözleşme kurulabilmektedir. Bundan ötürü de rızâî sözleşme niteliğindedir. Sözleşmenin aynî olduğunu ileri sürenlerce, sözleşme şeyin teslimi ile tamam olduğundan yalnız satış için alanın kararlaştırılan bedeli ödeme veya şeyi geri verme alternatif borcu vardır ve böylece satış için bırakma sözleşmesi tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Ancak sözleşmenin aynî niteliği kabul edilmeyince bu görüşün dayanağı kalmayacaktır. Ancak TANDOĞAN’a göre satış için bırakma sözleşmesi, “şarta bağlı tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme”dir. Çünkü bu sözleşmenin asıl amacı, şeyin üçüncü kişiye satılması ve kararlaştırılan bedelin şeyi bırakana verilmesidir; şeyin teslimi borcu ile kararlaştırılan bedelin verilmesi bir mübadele ilişkisi içindedirler; fakat şeyi alan onu geri vermek yolunu seçerse bu mübadele ilişkisi ortadan kalkar. (Halûk Tandoğan, *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Akdin Muhtelif Nevileri)*, s.19-20.; Cevdet Yavuz, *Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler*, s. 27-28).

öyle bir sözleşmedir ki, bununla taraflardan biri (bırakan, tevdi eden) kararlaştırılan bir bedel karşılığında, bir malı diğer tarafın kendi adına ve hesabına satması için ona teslim etmeyi ve diğer taraf (satış için alan) da muayyen bedel, ödemeyi veya malı geri vermeyi taahhüt etmektedir³²⁶. Satış için bırakma sözleşmesi, bırakılan malın mülkiyetinin naklini konu edinmesi bakımından temlik borcu doğuran sözleşmelerdendir. Ayrıca gayrimenkul mallar, satış için bırakma sözleşmesinin konusunu teşkil etmezler³²⁷.

Yine konsinye suretiyle satış tipinde, malların mülkiyeti devredilmeksizin, mallar satış sorumluluğunu yüklenen bir kimseye gönderilmektedir³²⁸. Malların konsinye suretle satışında, mallar aracıya gönderilmekte ancak, malların mülkiyeti yani malları üzerindeki tasarruf hakkı aracı konumundaki kimseye devredilmemekte, sadece mal satılmak üzere bu kimselere verildiğinden, zilyetliği devredilmektedir.

Mal satışlarının doğrudan doğruya yapılmayarak, bir kişi aracılığıyla yapıldığı konsinye suretiyle satışlarda, malı gönderen tarafa “konsinyatör (consignateur-consigner)”, malı satmak koşuluyla teslim alan tarafa da “konsinyi (consignee)” denilmektedir. Konsinye işleminde malların konsinyeye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmadığından mala ilişkin mülkiyet de devredilmemektedir³²⁹.

Konsinye suretiyle satışlara, BK’nın alım ve satım komisyoncusuna ilişkin 416 ve devamı maddelerinin uygulanabileceğini ileri süren çalışmalar da yer almasına rağmen³³⁰, konsinye suretiyle satışlarda, konsinyinin (kendisine satılmak üzere mal bırakılan kişi) malı kendi namına ve hesabına satmakta olması³³¹ sebebiyle

³²⁶ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Akdin Muhtelif Nevileri)**, s.18.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, s. 27.

³²⁷ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Akdin Muhtelif Nevileri)**, s.18-19.

³²⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 638-639.; **Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi’nin** E.1996/2138, K. 1996/3334, T. 10.05.1996 Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

³²⁹ **İstanbul Defterdarlığı’nın** B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-1/229-11470 Sayı ve 18.05.2005 Tarihli Muktezası (Erişim: 10.05.2008),(<http://www.mslimusaviriniz.com/mukteza/vuk32.htm>)

Talha Apak, **“Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”**,s.2.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 639.

³³⁰ Bu yönde görüş ileri sürenler; Orhan Akışık, **Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi**, **Vergi Dünyası**, Kasım 1999, 19991114, s. 1.; Orhan Akışık, **“Konsinye Satışlar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi”**, **Mali Çözüm**, s. 1.

³³¹ Talha Apak, **“Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”**,s.2.

komisyoncudan ayrılmaktadır. Zira komisyoncu malı kendi adına ve fakat müvekkili hesabına satmaktadır. Ayrıca komisyoncu, bu faaliyeti ücret karşılığında yapmasına karşılık; konsinyi malı, konsinyatör tarafından kararlaştırılan bedelden yukarı satmak suretiyle bir kâr elde etmek suretiyle satmaktadır. Dolayısıyla konsinyi bu faaliyeti bir ücret karşılığında değil, belirli bir kârı elde etmek amacıyla yapmaktadır. Buna bağlı olarak da, konsinye suretiyle yapılan satışlarda, malları satmak üzere teslim alan konsinyi, satamadığı malları da iade etme hakkına sahiptir³³². Oysaki komisyoncunun, malları satması karşılığında hakettiği ücreti alamaması halinde, BK'ya göre mallar üzerinde hapis hakkına sahip olduğu görülmektedir.

Konsinye suretiyle satışlarda mallar, konsinyiye satılmak üzere teslim edilmekte, yani zilyetliğine verilmekte ve konsinyi de malları kendi namına ve hesabına satmaktadır. Dolayısıyla konsinyi hukuki muamelenin tarafı konumunda olup, elde edilecek sonuçlara, yani kâr ve zarara da katlanmak zorunda kalmaktadır³³³. Bu noktada da, konsinye suretiyle satışlar, komisyon sözleşmesinden ayrılmaktadır³³⁴. Ancak belirtilmekte fayda vardır ki, her iki satış tipi için de BK'nın 416. ve devamı maddeleri uygulanabilecek olsa idi KDVK, 10. madde hükmünde her iki satış tipini de ayrı ayrı belirtme gereği duymazdı kanısındayız.

KDVK'nun 10. maddesinin (b) bendine göre, malların konsinye suretle alıcıya tesliminden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde vergi, fatura veya benzeri belgenin düzenlendiği anda doğmaktadır.

C. Konsinye Teslimde Vergiyi Doğuran Olay

Konsinye suretiyle satışlarda malların konsinyiye (malı satmak şartıyla teslim alan) teslim edilmesinde, konsinyi malların tasarruf hakkını, diğer bir ifadeyle mülkiyetini devralmamakta, mal sadece satılmak üzere konsinyiye gönderilmektedir. Çünkü mal sahipleri tarafından malların konsinye suretiyle teslimi satış sözleşmesinden

³³² **Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi'nin** E.2002/4561, K. 2002/6548, 10.10.2002 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

³³³ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.639.

³³⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri (Akdin Muhtelif Nevileri)**, s.21.

kaynaklanmamakta olup, “satım için bırakma sözleşmesi”³³⁵ bağlamında bir akde dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla malı gönderen kimse, malın maliki olmaya devam etmektedir³³⁶. Malların konsinyeye teslimi, KDV’de ifadesini bulan anlamda ve vergilendirmeye esas teşkil eden “tasarruf hakkının devredilmesi” şeklindeki bir teslim fiilini ihtiva etmemektedir.

Malların asıl sahibi tarafından konsinyeye sevk edilmesi esnasında, mutlak suretle sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmektedir³³⁷. Ancak düzenlenen sevk irsaliyesinin üzerine “malların konsinyasyon suretiyle gönderildiği” hususunun belirtilmesi gerekmekte olup, bu şekilde bir şerh, çıkacak ihtilafların önlenmesini sağlayacaktır³³⁸. Ancak malların konsinye olarak satılmak üzere sevk irsaliyesine bağlanmak suretiyle sevkiyatının yapılması halinde, kesin satıştan söz edilememekte olup, bu tür satışlarda malın işletmeden kesin çıkışının yapılabilmesi için ise, yazılı sözleşme uyarınca karşı tarafça kabulün gerçekleşmesi gerekmektedir³³⁹. Bu şekilde bir malın satılması halinde, mevcut sözleşmeye göre malı satın alan adına fatura düzenlenmeli ve ilgili faturada, söz konusu sevk irsaliyesinin numarası ve malın konsinye olarak satıldığı tarihin belirtilmesi gerekmektedir³⁴⁰. Buna göre, uygulamada tartışma ve duraksamalar yaratan diğer bir husus da, konsinye suretiyle satışlarda, malların fiili sevklerinin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenme zorunluluğunun olup olmadığıdır. Bu konuda, Yargı Organları ve İdare, sevk irsaliyesi tarihinden itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenme zorunluluğu olmadığı, kesin kabulün veya konsinye malın satıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura

³³⁵ Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi’nin E.1996/2138, K. 1996/3334, T. 10.05.1996 Kararı

(<http://www.kazanci.com.tr/>)

İstanbul Defterdarlığı’nın B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-1.7229-11470 Sayı ve 18.05.2005 Tarihli Muktezasında, konsinye suretiyle yapılan satışların emanet niteliğinde olduğu belirtilmektedir. (Erişim: 10.05.2008), <http://www.malimusaviriniz.com/mukteza/vuk32.htm>.

³³⁶ Talha Apak, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, s.2.

³³⁷ Haluk Sümer, “Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış”, *Vergi Dünyası*, Şubat 1988, s. 2.; Hasan Yalçın, “Konsinye Satışlarda Fatura Ne Zaman Düzenlenir?”, *Hürriyet Gazetesi*, (erişim: 02.05.2008), <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>.

³³⁸ Erdoğan Sağlam, “Sevk İrsaliyesine İlişkin Usul ve Esaslar”, s.1.; Tezcan Atay, “Konsinye Mal Teslimi ve Vergi Mevzuatındaki Yeri”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 140, Mayıs 2000, s.103.

³³⁹ Danıştay Onbirinci Hukuk Dairesi’nin E.1996/2943, K. 1996/1662, T. 22.04.1996 Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

³⁴⁰ Talha Apak, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, s.4.

düzenlenmesi gerektiği doğrultusunda görüşler ileri sürmektedirler³⁴¹, ancak uygulamada sorunlar yaratabilmesi sebebiyle, yasal düzenlemenin, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanmakta olan “alıcı tarafından satıcı adına faturanın düzenlenmesine” imkan sağlayan yasal bir düzenlemenin yapılması gerektiği kanısındayız.

Avrupa Birliği mevzuatında yer alan düzenleme bağlamında, konsinye satışlarda uygulanmakta olan ve alıcının, satıcı adına fatura düzenleyerek, bir örneğini ödeme belgesiyle birlikte satıcıya göndermesi durumuna “self-billing” denilmektedir. Self-billing kavramını, müşterinin satıcı adına, fatura kesmesi olarak tanımlamak mümkündür³⁴².

Bu şekilde bir yasal düzenlemenin, konsinye satışlar bakımından sorunları gidereceği kanısındayız. Üstelik bu şekilde bir düzenleme, Avrupa Birliği mevzuatına uyumu da sağlayacaktır.

³⁴¹ Aynı yönde görüş için bkz. **Danıştay Onbirinci Hukuk Dairesi’nin** E.1996/2943, K. 1996/1662, T. 22.04.1996 Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1992/4487, K.1993/2676, T. 21.06.1993 Kararı (Aktarma: Talha Apak, “**Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı**”, Yaklaşım, Sayı: 139, Temmuz 2004, mevzuat.dergi.makaleler/2004074626.htm-72352-bytes, s.1); **173 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.; Hasan Yalçın, “**Konsinye Satışlarda Fatura Ne Zaman Düzenlenir?**”, **Hürriyet Gazetesi**, 20.09.2001, <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>; Ercan Durgun, “**Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi**”, s.3.

³⁴² Vedat Özdan, “**TTK Tasarısının ve E-Fatura Tebliğinin AB Müktesebatına Uyumu**”, **Dünya Gazetesi**, 28.05.2008, s.20.; **Self-Billing**, <http://www.odetle.se/files/seminarier/dok-20042/-18-Wille-Lindgren.pdf>. (Erişim:27.05.2008).

Self-Billing: Müşterinin ya da alıcının satıcı adına fatura düzenlemesi anlamına gelmektedir. Avrupa Birliği’ne uyum çerçevesinde üye ülkeler “self-billing”i **EC Invocing Directive (Sİ2002/115/EC)**’i yürürlüğe koyma konusunda anlaşmalar ve söz konusu Direktif ile self-billing şartları belirlendi. Söz konusu Direktifte self-billing şartları şu şekilde belirlenmiştir:

- Başlangıçta müşteri ve satıcı arasında sözleşme yapılmalı,
- İdarî bir prosedürün varolması koşuluyla, mal veya hizmeti sunan vergi mükellefi (satıcı)

tarafından faturanın teslim alınması gerekmektedir. Ayrıca self-billing’e ilişkin taraflar arasında yapılan sözleşmenin, self-billing’in uygulanacağı işlemin tipi, self-billing’in kabulü ve kabul süresi ile ilgili koşulları içermesi gerekmektedir.

Self-billing’de herhalükârdâ, müşterinin ya bir KDV bakımından vergilendirilebilir kişi ya da tüzel kişi olarak nitelendirilmesi zorunludur. Sadece çok sınırlı sayıda durumda ancak müşterinin özel ikisi olması (örneğin, uzaktan satış) self-billing uygulanabilmektedir.

(**Belgium: Administrative VAT Circular Brings Clarity to Self-Billing**, <http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=21268&SID=609215&TYPE=20>; **Self-Billing**, <http://www.odetle.se/files/seminarier/dok-20042/-18-Wille-Lindgren.pdf>; **Conditions of Self-Billing**, http://FINDARTICLES.COM/P/ARTICLES/Mİ-QA5308/İS_200404/Aİ_N21347166. (Erişim:27.05.2008).

KDVK'nın 10. maddesinin (d) bendinde, konsinye suretiyle satışlarda vergiyi doğuran olay olarak, "malların alıcıya teslim edildiği an" düzenlenmesine yer verilmek suretiyle, verginin ne zaman doğduğu açık olarak ortaya konulmaktadır. Madde hükmüne göre mallar, "asıl alıcısına teslim edildiği anda" KDV doğmaktadır.

Malın konsinyi tarafından alıcısına teslim edilmesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan, malların satım haberi derhal konsinyatöre bildirilmek zorundadır. Böylelikle mala ilişkin faturanın, alıcının kabulünden itibaren en geç 7 gün içinde VUK'un 231/5. maddesine dayanarak kesilmesi gerekmektedir³⁴³. Uygulamada, konsinye satışlarda, konsinyatör tarafından düzenlenen faturanın, nihaî alıcı ya da konsinyi adına olduğu görülmektedir. Bu tür satışlarda mallar, emaneten konsinyide bulunması sebebiyle satış faturasının nihaî alıcı adına düzenlenmesinin daha doğru olacağı kanaatinde olan yazılara da rastlanmaktadır³⁴⁴. Oysaki çok sayıda malları ihtiva eden konsinye satışlarda (örneğin, büyük marketlerde konsinye suretiyle yapılan satışlar), vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda nihaî alıcı adına konsinyatör tarafından fatura düzenlenmesi, uygulaması ve takibi zor bir durum olarak karşımıza çıkabilecektir. Bu gibi durumlarda, konsinyatör tarafından faturanın alıcı adına değil ama konsinyi adına kesilmesi, konsinyinin de satış faturasını nihai alıcı adına düzenlemesi, sorunları giderici mahiyette olacaktır kanısındayız. Zira konsinye satışlarda, konsinyinin malları kendi nam ve hesabına sattığı; buna bağlı olarak da konsinyinin üçüncü kişiler ile yapılan hukuki muamelenin tarafı olduğu durumlar göz önünde tutulursa, faturanın konsinyatör tarafından konsinyi'ye, konsinyinin de nihaî alıcı adına düzenlenmesi yukarıdaki ifademizi ispatlar niteliktedir.

³⁴³ Söz konusu faturada, malların konsinyiye sevk edilmesi sırasında düzenlenen ve üzerine "konsinye suretle satış" ibaresinin yer aldığı sevk irsaliyesinin numarası ve malın konsinyi tarafından satıldığı tarihin yazılması gerekmektedir . (Talha Apak, **"Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu"**, s.4.; Haluk Sümer, **"Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış"**,s.3.; **Danıştay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin** E.1996/2943, K. 1996/1662, T. 22.04.1996 Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.))

³⁴⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Orhan Akışık, **"Konsinye Satışlar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi"**, **Mali Çözüm**, <http://archive.ismmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/28-61%20ORHAN%20AKI%C5%9EIK%20.doc> , s. 3.

KDVK'nun 10/b maddesine göre, malların konsinye suretiyle satışında alıcıya tesliminden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, vergi fatura veya benzeri belgenin düzenlendiği anda doğmaktadır.

4.11. Müzayede Mahallerinde ve Gümrük Depolarında Yapılan Satışlar ve Vergiyi Doğuran Olay

4.11.1. Genel Açıklama

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının ilk bendine, verginin konusunu teşkil eden işlemler olarak, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler belirtilmektedir. Buna göre, aynı maddenin 2. fıkrasında ise, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine, burada açıklık bulunmadığı hallerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği belirtilmek suretiyle, faaliyetin 'devamlılık' arz etmesi gerektiği sonucu ortaya çıkarılabilmektedir³⁴⁵. Bu bağlamda, genel olarak, verginin konusunu, "teslim ve hizmetlerin" oluşturduğu sonucuna varılmaktadır. Maddenin 2. bendinde ise, her türlü mal ve hizmet ithalatının da verginin konusu içerisinde olduğu belirtildikten sonra, son fıkrada, ithalatın kamu sektörü veya özel sektör tarafından yapılmasının veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesinin vergilendirilmeye etki etmeyeceği vurgulanmaktadır. Bu suretle de, genel anlamda vergilendirme açısından aranan "süreklilik (devamlılık) şartının", ithalat işlemleri açısından aranmadığı sonucuna varılmaktadır. Nihayet maddenin 3. fıkrasında ise, "diğer faaliyetlerden doğan teslim ve

³⁴⁵ Faaliyetin devamlılık arz edip etmediği konusunda doktrinde kesin bir tanım mevcut olmamakla birlikte bu konuda yol gösterici mâhiyette yargı kararları mevcuttur. Danıştay'ın muhtelif daireleri tarafından verilen kararlarda, faaliyet konusunun bir vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması halinde devamlılık koşulunun gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir. [**Danıştay Üçüncü Dairesi'nin** E.2006/1708, K.2006/2559, T.10.10.2006 Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=107911&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=FAALİYETİN+DEVAMLILIK&srct=1>); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1998/4126, K.1999/3871, T.27.10.1999 Kararı ; (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10021&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=FAALİYETİN+DEVAMLILIK&srct=1>); **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.2003/501, K.2003/4809, T.19.11.2003 Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=48537&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=m%FCzayede+mahalleri&srct=1>).]

hizmetler” başlığı altında birinci ve ikinci bentler dışında kalan bir takım teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olacağı, alt bentlerde sayılmak suretiyle belirtilmektedir. Buna istinaden, maddenin 3. fıkrasının (d) alt bendinde de “müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların” KDV’nin konusunu teşkil ettiği belirtilmek suretiyle, söz konusu yerlerde yapılan satış işlemlerinin vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

Genel kuralın dışında, KDVK’nın müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların da verginin konusuna girmesini sağlayacak bir düzenlemeye müracaat etmesi, birinci bentte, vergilendirme açısından şart olan “sürekliliğin”, buralarda yapılan satışlar bakımından aranmadığı sonucunu ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak, kanuni düzenleme gereği olarak, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların vergilendirilmesi açısından, yasaların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmemektedir ve vergilendirmeye de mani teşkil etmemektedir³⁴⁶.

4.11.2. Müzayede Mahalli ve Gümrük Deposunun Tanımı ve Hukuki Mahiyeti

A. Müzayede Mahalli ve Gümrük Deposunun Tanımı

Müzayede kelime anlamı itibariyle “arttırma, açık arttırma” demektir³⁴⁷. Müzayedenin arttırma anlamından yola çıkarak, ihale yöntemlerinden birisini teşkil ettiğini söylememiz mümkündür. Bu bağlamda, müzayede “arttırma ya da açık arttırma” şeklinde tanımlanırken, ihale, “arttırma veya eksiltme biçimiyle yapılan ve en uygun fiyatı teklif edene (en çok arttıran veya eksiltene) işin/malın verildiği bir

³⁴⁶ Veysi Seviğ, “*Cebri İcra Yoluyla Satışlar KDV’ye Tabidir*”, *Referans Gazetesi*, 07.08.2007, s.4.

³⁴⁷ <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B22EF05A79F75456518CA>; <http://www.adalet.gov.tr/hukuksozlugu.htm#m>; Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, s 891.

sözleşme türü” olarak ifade edilebilir³⁴⁸. Buna göre, ihale kavramı hem arttırma hem de eksiltme durumlarını ihtiva etmekte iken, müzayede kavramı sadece arttırma kavramını kapsamaktadır³⁴⁹. Sonuç olarak, ihale kavramının müzayede kavramını da içine alan daha geniş bir anlam taşıdığı sonucuna varmak mümkündür.

“Müzayede mahalli” kavramının tanımına KDVK yer vermemiş ve bu konuda başka bir kanuna atıfta da bulunmamıştır. Öte yandan, hangi yerlerin müzayede mahalli sayılacağı konusunda KDVK dışındaki mevzuatta da bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle de müzayede mahalli kavramının genel hukuka ve ticari teamüller ile örf ve âdetle göre belirlenmesi gerekmektedir³⁵⁰. Buna göre müzayede mahalli, kelime anlamı itibariyle, “açık arttırmanın yapılacağı yer” anlamına gelmektedir³⁵¹. Diğer bir ifadeyle, müzayede mahallini, malların teşhir edildiği ve satışının yapıldığı yer, olarak da tarif edebilmekteyiz³⁵².

Yaptığımız açıklamaların ışığında ve genel olarak müzayede, arttırma yoluyla verilen teklifler içinden, en yüksek teklifi verene satışın yapıldığı işlem olarak tanımlanabilir³⁵³. “Müzayede suretiyle satış” ise, BK’nın 225-231 maddeleri arasında

348

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B22EF05A79F75456518CA>; <http://www.adalet.gov.tr/hukuksozlugu.htm#m>, Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.522.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, s.212.

349 Danıştay’ın “ihale suretiyle satışların KDV’ye tabi olup olmadığı” konusunda tutarsız kararlarının var olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, Danıştay’ın bazı kararlarında, “ihale suretiyle yapılan satış işleminin müzayede mahallinde yapılan satış olmaması sebebiyle KDV’ye tabi olmadığı” hususunda kararları mevcuttur. (**Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/5815, K.2002/1576, 16.04.2002 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/5694, K.2002/3463, 05.11.2002 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/3969, K.1998/3147, 05.10.1998 Tarihli Kararı. Ancak bir kararında da Danıştay, “mülkiyeti hazineye ait taşınmazın ihale suretiyle satışının KDV’ye tabi olduğu yönünde karar verdiği de görülmektedir (**Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/503, K.1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>))

“Müzayede mahalli” kavramı ve buralarda yapılan satışlar konusunda Yargıtay ve Danıştay kararları arasında fikir ayrılığı mevcut olup, Yargıtay açısından açık arttırma ile satışın yapıldığı her yer, müzayede mahalli iken, Danıştay bu konuda genel olarak bir tanımlama yapmamış ancak olayların özelliğine göre, olayın müzayede, yerin ise müzayede mahalli sayılıp sayılmayacağı tespitini yapmıştır. Bu konuda daha ayrıntılı açıklamayı ilgili bölümde yapmaktayız.

350 Mahmut Vural, “**Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması**”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 215, Temmuz 1999, s.1

351 Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.891.

352 A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.52.

353 Akın Akbulut ve Okan Netek, “**Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)**”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 315, Kasım 2007, s. 52.; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/503, K. 1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin**

düzenlenmekte olup, önceden tespit edilen zaman ve yerde, önceden tâyin edilen şartlara göre, fiyatın tekliflerle oluştuğu ve en yüksek teklifte bulunan kimse ile akdedilen bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır³⁵⁴.

Müzayede ya da müzayede suretiyle satış tanımlarından yola çıkarak, KDVK’da ifadesini bulan “müzayede mahallinde yapılan satış” ifadesinin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Kanun, “müzayede suretiyle satış” ifadesi yerine “müzayede mahallinde satış” ifadesini kullanmayı tercih etmiştir. Kanımızca bu şekilde bir ifade kullanmak ile kanun koyucu, verginin konusunu genişletmeyi amaçlarken, uygulama ve yorumlamada karşılığa sebebiyet vermiştir. Zira 15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde³⁵⁵, icra, izale-î şüyu³⁵⁶, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılan açık arttırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların KDV’ye tabi olduğuna ilişkin düzenlemesi, kanun koyucunun “genişletici yorum” yapmak istemesinin bir göstergesi mahiyetindedir³⁵⁷. Ancak İdare, söz konusu Tebliğ ile getirdiği açıklamalar ile de farklı yorumlama ve karışıklıkları arttırmıştır. Öyle ki, Danıştay genel olarak, 15 seri no.lu Genel Tebliğ’de yer alan açıklamalara atıfta bulunarak olayları çözüme kavuşturma yolunu tercih etmiş, Yargıtay ise diğer mevzuat düzenlemelerini de dikkate almak suretiyle açıklama ve tanımlamalar yapma ve kararlar verme yoluna gitmiştir.

E.2000/2587, K. 2002/3700, 25.09.2002 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E1997/3969, K.1998/3147, 05.10.1998 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi’nin** E.1994/9923, K.1995/673, 27.01.1995 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=65701&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=arttırma+yoluyla+&srct=1>.)

³⁵⁴ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri--(Akden Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, s.242.; Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.103.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkileri**, s.212

³⁵⁵ **15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁵⁶ **İzale-i Şüyu**, “paydaşlığın giderilmesi” anlamına gelmekte olup, herhangi bir şeyin kendisini veya satılarak bedelini paylaşarak ortaklığı (paydaşlığı) giderme olarak ifade edilmektedir.(Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.978.)

³⁵⁷ Danıştay tarafından verilen bir kararda, Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde ‘pazarlık usulüyle’ gerçekleştirilen satışın **müzayede suretiyle** yapılan satıştan bir farkının olmaması nedeniyle, işlemde KDV hesaplanması gerektiği ifadelerine yer verilmektedir.

[**Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/368, K.1998/1108, 19.03.1998 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10351&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=m%FCzayede+suretiyle+&srct=1>)]

Müzayede mahalli kavramının tanımlanması konusunda, Danıştay ve Yargıtay arasında kesin bir fikir birliğinin olmadığını, muhtelif kararlarında görmekteyiz. Bu konuda Yargıtay, KDV uygulaması açısından açık arttırma ile satışın yapıldığı yerin müzayede mahalli olduğunu belirtmesinin ardından, verginin alınması için satış nerede yapılırsa yapılsın “açık arttırma ile yapılmasının” yeterli olduğu kararına varmaktadır³⁵⁸. Danıştay ise, müzayede mahalli kavramını tanımlama yoluna gitmemiş ve fakat, olayın özelliğine göre, bütün ihale yöntemlerinin KDV’ye tabi olup olmadığı konusunda kararlar vermiş ve bunlar arasında dahi tutarlı bir yorumlamaya gidememiş, dolayısıyla da daireler arasında farklı kararlar ortaya çıkmıştır. Danıştay muhtelif kararlarında ihale suretiyle satışları, müzayede mahallinde satış olarak mütalaa etmiş³⁵⁹, muhtelif kararlarında da bu şekilde mütalaa etmemiştir³⁶⁰. Diğer bir kısım kararlarında Yargıtay’a paralel mahiyette kısaca “müzayedenin yapıldığı yerin müzayede mahalli olarak kabul edilmesinin gerektiği” açıklamasına yer vermiş³⁶¹, diğer bir kararında ise, bir mahallin müzayede mahalli sayılabilmesi için, bu yerin önceden, bu satışlar için kurularak işletiliyor olması gerektiği şeklinde bir açıklamada bulunmuştur³⁶². Yine bazı kararlarında ise, “hazinenin taşınmaz malını zorunlu bir satış

³⁵⁸ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun** E.2006/12-759, K. 2006/760, 29.11.2006 Tarihli Kararı; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin** E. 2003/21326, K. 2003/24901, 16.12.2003 Tarihli Kararı; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin** E. 1995/8461, K. 1995/8818, 14.06.1995 Tarihli Kararı; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin** E.1993/1731, K.1993/5281, 15.03.1993 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.80; Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, s. 106.

³⁵⁹ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/5815, K.2002/1576, 16.04.2002 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/5694, K.2002/3463, 05.11.2002 Tarihli Kararı, **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/3969, K.1998/3147, 05.10.1998 Tarihli Kararı.; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/503, K.1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/5815, K.2002/1576, 16.04.2002 Tarihli Kararı ; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/503, K.1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı .(<http://www.kazanci.com.tr/>).

³⁶⁰ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/503, K.1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E. 2000/5694, K. 2002/3464, **Vergi Sorunları**, Sayı: 179, Ağustos 2003, s.236-237.; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2003/501, K.2003/4809, 19.11.2003 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=48537&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=m%FCzayede+mahalleri&srct=1>).

³⁶¹ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2001/2028, K.2002/2747, 18.06.2002 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=41306&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=m%FCzayede+mahalli&srct=1>).

³⁶² **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2001/2028, K.2002/2447, 18.06.2002 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=41306&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=M%FCzayede+suretiyle&srct=1>)

yöntemi olan Devlet İhale Kanunu'ndaki yöntemlerden biriyle satmasının KDV'ye tabi olmayı gerektirmeyeceği" sonucuna ulaşmıştır³⁶³.

Müzayede mahalli kavramına ilişkin düzenlemelere, 1580 sayılı Belediye Kanunun'un³⁶⁴ rastlanmaktadır. Söz konusu Kanun'un 15. maddesinin 15. bendinde Belediyelerin görevleri arasında, "*Alenî müzayedeli gayri resmî satışları denetlemek,...*" ve yine 15. maddenin 64. fıkrasında ise, "*Mezat*³⁶⁵ *salonları açmak ve işletmek*" olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla buradan, alenî müzayedeleri düzenlemek, müzayedelerin yapılacağı salonları açmak ve denetlemek görevlerinin belediyelere verilmekte olduğu sonucuna ulaşmamız mümkündür. Ancak, 1580 sayılı Kanun'un 17. maddesinde ise, mezat salonları açmak ve işletmek görevi zorunlu tutulmayıp, belediyelerin ihtiyari görevleri arasında sayılmıştır.

Sonuç olarak, "müzayede mahalli", belediyelerce açık arttırma suretiyle satışların yapıldığı veya bu tip satışların yapılması için özel kişilerce açılmasına izin verilen yerler olarak tanımlanabilir³⁶⁶. Ancak Belediye Kanunu tarafından yapılan müzayede mahalli tanımının dar kapsamlı olduğu görülmektedir. Buna karşılık, 15 seri no.lu Genel Tebliğ düzenlemesi ile icra halinde satışların yapıldığı yerler de müzayede mahalli olarak değerlendirilmektedir. Bu durum, müzayede mahalli tanımının İdare tarafından geniş yorumlandığının da bir göstergesi niteliğindedir. Bu durumda müzayede mahalli tanımına hangi yerlerin girdiği konusunda ticari icaplara başvurarak bir tanımlama yapmak daha yerinde bir yaklaşım olmaktadır³⁶⁷. Bu konuda Yargıtay'ın kararlarında da belirtildiği üzere, KDVK uygulaması açısından, açık arttırma ile satışın yapıldığı yer müzayede mahalli olarak kabul edilip; verginin alınması için satış nerede yapılırsa yapılsın "açık arttırma ile yapılmasının" yeterli olduğu yerinde bir tespit olacaktır.

³⁶³ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1997/503, K. 1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>).

³⁶⁴ 1580 sayılı Belediye Kanunu, 14.04.1930 Tarih ve 1471 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁵ **Mezat** kelimesi "arttırma; arttırma yolu ile satış" anlamına gelmektedir. (Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s. 817).

³⁶⁶ Akın Akbulut ve Okan Netek, "**Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)**", **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007, s.28.; Mahmut Vural, "**Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması**", s.2.

³⁶⁷ Akın Akbulut ve Okan Netek, "**Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)**", s.7.

Buna bağılı olarak da, arttırma suretiyle satışın yapıldığı yerin, mutlaka ya belediyenin işlettiğı ya da özel kişi ya da kurumun işletip belediyenin denetlediğı bir yer olması gerekmektedir.

Gümrük deposunun tanımı konusunda ise, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu³⁶⁸, 3007 Sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu’nu³⁶⁹ ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nda³⁷⁰ yer alan düzenlemelerden faydalanılması gerekmektedir. Buna göre, gümrük denetimindeki sundurma, antrepo ve depo gibi yerlere “gümrük deposu” adı verilmekte olup³⁷¹, gümrük depolarında mal bulundurabilmek amacıyla emanet tipi sözleşme yapılmakta olup, bu sözleşmelerde asıl olan, mal sahibi tarafından talep edildiğı vakit, malların alıkonulması suretiyle, depolanması sorumluluğunun doğmasıdır³⁷². Bu şekilde bir anlaşma ile, gümrük depolarında yapılan satışları da KDVK, verginin konusu içerisine almaktadır.

B. Müzayede Mahallinde ve Gümrük Deposunda Satışın Hukuki Mahiyeti

KDVK, yukarıda belirttiğimiz üzere, verginin konusunu belirlerken “müzayede mahallinde satış” ibaresini kullanmayı tercih etmiştir. Bu ifadeden, müzayede mahallinde yapılan satış sözleşmesinden doğan işlemlerin KDV’nin konusu içerisine alınmasının amaçlandığını anlamaktayız. Ancak Kanun’da müzayede mahalleri konusunda herhangi bir tanımlama ve sınırlama getirilmediğı için, Yargıtay’ın

³⁶⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu, 27.10.1999 Tarihinde kabul edilmiş olup, 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁹ 3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu, 16.05.1984 Tarihinde kabul edilmiş, 24.05.1984 Tarih ve 18410 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷⁰ 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 19/07/2003 Tarih ve 25173 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 4926 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun 38. maddesi ile 1918 Sayılı “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanunu” yürürlükten kaldırılmıştır

³⁷¹ A.Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.53.

³⁷² Joan Jané- Alfonso de Ochoa, **The Handbook of Logistics Contracts, A Partical Guide to a Growing Field**, Published by Palgrave Macmillan, 2006, p.145.

Gümrük depolarında mal bulundurulması amacıyla yapılan emanet tipi sözleşmenin en az aşağıdakileri ihtiva etmesi gerekmektedir:

- Depolayan, emanet malların çalınması veya kaybolmasını önlemek sorumluluğı altındadır.
- Depolayan, emanet malları doğasına uygun olarak saklamak ve korumakla mükelleftir.
- Kural olarak, depolayan, emanet malları sigorta ettirmek zorunda da değildir. (Joan Jané- Alfonso de Ochoa, s.145).

çok sayıda kararında da vurguladığı üzere, KDVK uygulaması açısından, açık arttırma ile satışın yapıldığı her yer müzayede mahalli sayılıp, verginin alınması için satış nerede yapılırsa yapılsın “açık arttırma ile yapılması” da yeterlidir kanısındayız. Diğer bir ifade ile, müzayede yapılan yerin münhasıran müzayede yapımına tahsis edilmiş olup olmaması vergilendirme açısından durumu değiştirmeyecektir³⁷³. Ancak, KDVK’nun söz konusu yerlerde yapılan satışları vergi kapsamı içine almayı amaçlamayarak verginin konusunu belirlerken “müzayede suretiyle satış” ifadesi yerine, “müzayede mahallinde satış” ifadesini kullanmayı tercih etmiştir. Oysaki, kanımızca bu şekilde bir ifade yorum farklılıklarını ortaya çıkarması sebebiyle, yargı kararlarında da olduğu ve görüldüğü üzere, fikir ayrılıklarına sebebiyet verebilmektedir.

15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğ’inde de, arttırma yolu ile satış yapılmasının vergilendirme açısından yeterli olduğu; cebri icra, izale-î şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılan açık arttırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların KDV’ye tabi olduğu belirtilerek, buralarda yapılan satışların gerçekleştiği mekânların, müzayede mahalli olarak kabul edildiği düzenlenmesine yer verilmektedir³⁷⁴. Yargıtay’da da hâkim olan, satışın müzayede suretiyle yapılmasının vergilendirme açısından yeterli olduğu düşüncesini, Tebliğ’de yer alan bu düzenleme destekler mahiyettedir. Söz konusu açıklamalara dayanarak, Kanun’un ilgili hükmünün de, karışıklığı ve yorum farklılıklarını giderecek şekilde değiştirilmesi yerinde olacaktır kanısındayız.

³⁷³ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, s.106.; Şaban Küçük, **“Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Yaklaşım**, Sayı:180, Aralık 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210353.htm-31256, s.1.; Muhsin Altun, **“Müzayedeli Arsa Satışları ve KDV Uygulaması”, Mevzuat Dergisi**, Sayı:10, Yıl:1, Ekim 1998, <http://www.mevzuatdergisi.com>, s. 1.; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin E.1993/1731, K.1993/5281, 15.03.1993 Tarihli Kararı; Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin E.1995/8461, K.1995/8818, 14.06.1995 Tarihli Kararı; Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin E. 2003/21326, K.2003/24901, 16.12.2003 Tarihli Kararı; Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun E. 2006/12-759, K.2006/760, 29.11.2006 Tarihli Kararı** (<http://www.kazanci.com.tr/>).

Farklı yönde görüş için bkz. Mahmut Vural, **“Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması”, Vergi Dünyası**, Sayı: 215, Temmuz 1999, s.1.; Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1), s.24.; Akın Akbulut ve Okan Netek, **“Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)”, s.56.; Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E. 2000/2587, K. 2002/3700, 25.09.2002 Tarihli Kararı; Danıştay Yedinci Dairesi’nin E. 2000/5694, K. 2002/3464, 05.11.2002 Tarihli Kararı** (<http://www.kazanci.com.tr/>) ; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin E. 2000/5815, K. 2002/1576, 16.04.2002 Tarihli Kararı** (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

³⁷⁴ Akın Akbulut ve Okan Netek, **“Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)”, s.56.**

Bu noktada açıklanmasında fayda olan hususlardan birisi, müzayede mahallerinin açılması ve denetlenmesinin kime ait olduğunun tespit edilmesidir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, müzayede mahallerinin açılması ve denetlenmesi konusunda 1580 sayılı Belediye Kanunu’nun 15. maddesinin 15. ve 64. maddelerinde düzenlemeler bulunmakta olup, bu düzenlemeler göre, alenî müzayedeleri düzenlemek, müzayedelerin yapılacağı salonları açmak ve denetlemek görevleri belediyelere verilmektedir. Ancak, 1580 sayılı Kanun’un 17. maddesinde, mezat salonları açmak ve işletmek görevi, belediyelerin zorunlu değil ihtiyari görevleri arasında sayılmaktadır.

Bu hükümler göz önünde tutulduğunda, müzayede salonları açmak ve işletmek, belediyelerin ihtiyari görevleri arasında yer alması sebebiyle, belediyelerin denetimine tabi olmak üzere, özel şahıslar tarafından açılması da mümkün bulunmaktadır³⁷⁵.

KDVK’nu “müzayede mahalli” kavramının yanı sıra “gümrük deposu” kavramını kullanmış ve bu yerlerde yapılan satışları da verginin konusu kapsamına almıştır. Bu bağlamda, gümrük deposunun hukuki mahiyeti hususunda da açıklama yapılması faydalı olacaktır.

3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu’nun 1. maddesinde yer alan düzenlemeye istinaden, gümrük denetimindeki sundurma, antrepo ve depolarda bulunan ve 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun “tasfiye hallerini” düzenleyen 23. maddesi ile, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun “Tasfiye Edilecek Eşyaya İlişkin İşlemler” bölümünü oluşturan 177. ve 178. ve devamı maddelerine³⁷⁶ göre, tasfiyesi öngörülen eşyanın satış ve

³⁷⁵ Mahmut Vural, “*Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması*”, s.2.

³⁷⁶ 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 177. maddesinde bentler halinde sayılmak suretiyle, hangi eşyaların tasfiye edileceğini belirtmektedir. Madde hükmünde sayılan eşyalar arasında; yolcu eşyasına mahsus gümrük ambarlarına konulan ve buralarda bekleme süresi dolan yolculara ait eşya, tahlilden arta kalan ve ilgilisi tarafından bir ay içerisinde alınmayan numunelik eşya, beyannamesi tescil edilen ve süresi içinde işlemleri tamamlanmayan eşya, antrepolarda yapılan sayım sonucunda fazla çıkan eşya, gümrüğe terk edilen eşya, posta gönderileri ile gelen ve süresi içinde alıcısı veya göndericisi tarafından kabul edilmeyen eşyalar vs. yer almaktadır. Yine Kanun’un 178. maddesi ise, tasfiye edilecek olan ve 177. maddede sayılan eşyaların tasfiye yöntemlerini saymış ve bunlardan birisi olarak da “**ihâle yoluyla satış suretiyle tasfiyeyi**” düzenlemiştir. Diğerleri ise, eşyanın yeniden ihraç amaçlı satış suretiyle tasfiyesi, perakende

tasfiyesi amacıyla “Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü” kurulmuştur. 5622 sayılı ‘Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü’nün Gümrük Müsteşarlığına Bağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un³⁷⁷, 3. maddesinde yer alan düzenlemeler uyarınca da, “Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü”nün görevleri arasında, şunlar belirtilmiştir:

a) 16/5/1984 tarihli ve 3007 sayılı Kanunda belirtilen işleri yapmak³⁷⁸.

b) Gümrük denetimine tabi her türlü eşya için sundurmalar, antrepolar, ambarlar, açık sahalar ve bu mahiyette depolar işletmek.

c) Teşkilât ve görev alanına giren işlemleri kontrolörleri vasıtasıyla incelemek ve denetlemek.

d) Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yapmak.

Yukarıda izah edilmiş yasal düzenlemeler ile KDVK’daki düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, gümrük depolarında yapılan satışların vergiye tabi tutulmakta olduğu, gümrük denetimindeki antrepo ve depolarda bulunan ve tasfiyesi

satılmak suretiyle tasfiyesi, Kamu kuruluşları ile özel kanunla kurulmuş vakıf ve derneklere tahsis edilmek suretiyle tasfiyesi, imha suretiyle tasfiyesi şeklinde belirtilmektedir.

³⁷⁷ 5622 Sayılı Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğünün Gümrük Müsteşarlığına Bağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 05.04.2007 Tarihinde kabul edilmiş olup, 17.04.2007 Tarih ve 26496 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 5622 Sayılı Kanun’un 3. maddesi ile 485 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye’ye 10/A. madde eklenmiş ve söz konusu madde ile Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü’nün görevleri metin içinde de açıklandığı üzere, sayılmak suretiyle belirtilmektedir.

³⁷⁸ 3007 Sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu’nun 3. maddesine göre, tahsis edilen döner sermaye ile yapılacak iş ve faaliyetler şu şekilde sayılmaktadır:

- Gümrük Kanunu ile Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun hükümlerine göre tasfiye edilecek hale gelen eşyanın, ilgili Kanun, Tüzük ve Yönetmelikler uyarınca tasfiyesini yapmak,
- Tasfiye edilecek eşyayı dahilde ve gümrüksüz satış mağazalarında satmak veya sattırmak,
- Gümrüklerde veya diğer yerlerde depolar, mağazalar ve satış reyonları açmak veya açtırmak,
- Tasfiye edilebilir duruma gelen eşyadan yurt dışında satış imkanı olanları ihraç etmek veya ettirmek,
- Tasfiye edilebilecek hale gelen eşyanın satışa sunulmadan önce, özelliklerine göre bakımı, tamiri ve ambalajlamasını yaptırmak veya yapmak, gerektiğinde parça halinde satışını temin etmek,
- Kaçak ve kaçak zannı ile yakalanan eşya ile yolcu beraberisi eşya için sundurmalar, antrepolar, ambarlar ve açık sahalar işletmek,
- Özellikle karayolu sınır gümrük kapılarında her türlü tahmil, tahliye, nakliye, aktarma ve hamallık işlerini yürütmek.

öngörülen eşyanın satışı ve tasfiyesinin de vergilendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Esas itibarıyla, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün, Gümrük İdaresine intikal etmiş eşyayı tasfiye etmek amacıyla bizzat veya başka kuruluşlar aracılığıyla yaptığı satışlar, ticari bir faaliyet olup, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir. KDVK'nın 1. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendindeki düzenleme ile gümrük depolarındaki satışların vergiye tabi olduğunun ayrıca açıklanması ile konuya kesinlik ve açıklık getirilmiş olup, bu bağlamda arızî ve istisna satışların da vergilendirilmesi sağlanmıştır. Buna göre, gümrük depolarındaki eşyanın, Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü dışında, herhangi bir şekilde satılması, ticari faaliyet niteliğinde olup, yine bu kapsamda KDV'ye tabi tutulmaktadır³⁷⁹.

Sonuç olarak, müzayede mahallinde ve gümrük denetimindeki depo, antrepo gibi yerlerde yapılan satışlara konu olan mal ve hakların ticari bir işletmeye veya özel bir şahsa ait olup olmaması veya devamlılık arz edip etmemesi, KDV yönünden vergilendirmeye etki etmemekte, gümrük depolarında ve müzayede mahallinde yapılan satışlar ticari mahiyet arz etmese de KDV'ye tabi olmaktadır³⁸⁰.

C. Müzayede Suretiyle Satış Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Müzayede suretiyle satış sözleşmesi, BK'nın 225-231 maddeleri arasında düzenlenmektedir. Ayrıca, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda³⁸¹

³⁷⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.90-91.

³⁸⁰ Mahmut Vural, **"Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması"**, s.1.

³⁸¹ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 22.01.2002 Tarih ve 24648 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Kamu İhale Kanunu'nun amacı 1. maddesinde, kamu hukukuna tabi olan veya kamunun denetimi altında bulunan veyahut kamu kaynağı kullanan kamu kurum ve kuruluşlarının yapacakları ihalelerde uygulanacak esas ve usulleri belirlemek şeklinde belirtilmektedir. Bu Kanun'un 18. maddesinde uygulanması öngörülen ihaleler şu şekilde düzenlenmektedir: (a) Açık ihale usulü (b) Belli istekliler arasında ihale usulü (c) Pazarlık usulü (d) Doğrudan temin

ve 4721 sayılı TMK'da³⁸² müzayede (arrtırma veya ihale) suretiyle satışa ilişkin hükümler bulunmaktadır³⁸³.

Genel anlamda, BK'da ifadesini bulan müzayede suretiyle satış, önceden tespit edilen zaman ve yerde, önceden tâyin edilen şartlara göre, fiyatın tekliflerle oluştuğu ve en yüksek teklifte bulunan kimse ile akdedilen bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır³⁸⁴.

Müzayede suretiyle yapılan satışlarda Kanun'un öngördüğü müzayede türleri ve bu türlere ilişkin olarak, menkul ve gayrî menkul malların mülkiyetlerinin nasıl intikal ettiğinin hukuki olarak ortaya konulması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan tespitler neticesinde, KDVK açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anın ortaya konulmasının faydalı olacağı kanısındayız.

Müzayedeler, ya mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde cebri (zorunlu) olarak ya da ihtiyari (istem üzerine) olarak yapılabilir. İcra ve İflas Kanunu³⁸⁵ ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun³⁸⁶ hükümlerine göre yapılan müzayedelere "cebri müzayede", diğer yöntemlerle yapılan müzayedelere ise

³⁸² 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nda özel olarak ihale konusundaki düzenlemeye, vesayet altındaki kişilere ait taşınmazların satışını izâh eden 444. maddede rastlanmaktadır. Söz konusu madde hükmündeki düzenleme şu şekildedir:

"Taşınmazların satışı, vesayet makamının talimatı uyarınca ve ancak vesayet altındaki kişinin menfaati gerekli kıldığı hâllerde mümkündür.

Satış, vesayet makamının bu iş için görevlendireceği bir kişi tarafından vasi de hazır olduğu hâlde açık artırmayla yapılır ve ihale vesayet makamının onamasıyla tamam olur; onamaya ilişkin kararın ihale gününden başlayarak on gün içinde verilmesi gerekir.

Ancak denetim makamı, istisnaî olarak özel durumları, taşınmazın niteliğini veya değerinin azlığını göz önüne alarak pazarlıkla satışa da karar verebilir."

³⁸³ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.212.

³⁸⁴ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I s.242.; Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.103.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.212.; Akın Akbulut ve Okan Netek, **"Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)"**, s.55.

³⁸⁵ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 09.06.1932 Tarihinde kabul edilip, 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸⁶ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 Tarih ve 8489 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

“ihtiyari müzayede” denilmektedir³⁸⁷. Buna göre müzayede türleri şu şekilde tasnif edilebilir:

a) Cebri müzayede (arttırma)

b) İhtiyarî müzayede (attırma) . İhtiyarî müzayede de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır:

ba) İhtiyarî özel müzayede (arttırma)

bb) İhtiyarî alenî müzayede (arttırma), diğer bir ifadeyle, ihtiyari açık müzayede

a) Cebri Müzayede ile Satış ve Satışa Konu Malın Mülkiyetinin İntikali

Malikin rızasına bakılmaksızın resmî makamlar tarafından yapılan arttırmadır. Cebri müzayedelerin tipik örneklerini, İcra ve İflas Kanunu’na göre “hacizli ya da rehinli malların” satışı ile 6183 sayılı AATUHK’ya göre “haczedilen malların” satışı oluşturmaktadır³⁸⁸.

İcra takibine konu olan veya müflise ait malların İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılan satışları bu müzayede türüne girmektedir³⁸⁹. İcra ve İflas Kanunu’nun 114. maddesinde yer alan menkul mallara ilişkin³⁹⁰, 123. maddesinde yer alan gayrimenkul mallara ilişkin³⁹¹ düzenlemeler cebri müzayede kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra, 6183 sayılı AATUHK’un menkul mallara ilişkin olarak 84, 85, 87. maddeleri³⁹² ile gayrimenkul mallara ilişkin olarak 90-99. maddeleri³⁹³ cebri müzayedeye ilişkindir.

³⁸⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun E. 2006/12-759, K. 2006/760, 29.11.2006 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

³⁸⁸ Cevdet Yavuz ve Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, s.126.

³⁸⁹ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I s.243.

³⁹⁰ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun 114. maddesi, “arttırma hazırlık tedbirleri” başlığı altında; “Satış açık arttırma ile yapılır. Birinci ve ikinci arttırmanın yapılacağı yer, gün ve saat daha önceden ilan edilir.” düzenlemesi yer almaktadır.

³⁹¹ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu’nun 123. maddesinde, “Taşınmazlar, satış talebinden nihayet iki ay içinde icra dairesi tarafından açık arttırma ile satılır” düzenlemesi yer almaktadır.

³⁹² 6183 sayılı AATUHK’un ‘menkul malların satışı’ını düzenleyen ilgili maddelerinde, menkul malların haczedildiği tarihinin üçüncü gününden itibaren üç ay içinde satışa çıkarılacağı (md.84), satışın, açık

Konuya ilişkin BK'nın 225. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, “*Cebri müzayedelerde satış sözleşmesi, müzayedede memurunun ihalesiyle kurulmaktadır.*” Dolayısıyla cebri müzayedede satış, ihale ile tamam olmaktadır. Gayrimenkullere ilişkin cebri müzayedede sözleşmenin tamam olması için, resmî bir senet yapılmasına gerek yoktur³⁹⁴. Yine BK'nın 231. maddesi ise, “mülkiyetin intikali” başlığı altında, müzayedede ile alınan menkul ve gayrimenkul mallarda mülkiyet intikali düzenleme altına alınmaktadır. Yasal düzenlemeye göre, müzayedede ile menkul bir mal alan kimsenin, mülkiyeti ihale anında iktisap edeceği düzenlenmektedir. Devamında ise, müzayedede suretiyle alınan gayrimenkullerde mülkiyetin ancak tapuya tescil ile intikal edeceği düzenleme altına alınmaktadır.

Her ne kadar BK'nın 231. madde hükmünde gayrimenkuller açısından mülkiyetin tapuya tescil ile kazanılacağı belirtilmişse de burada sadece genel anlamda “müzayedede” ifadesi kullanılarak kanımızca ihtiyari müzayedelere vurgu yapılmak istenmektedir. Nitekim Yargıtay da bir kararında BK'da yer alan “gayrimenkuller açısından mülkiyetin tapuya tescil ile kazanılacağı” ifadesinin, ihtiyari müzayedeler için uygulama olanağı olduğunu belirtmiştir³⁹⁵. Ayrıca bu kanıyı destekler mahiyette bir ifadeye de, 231. maddenin ikinci fıkrasında rastlamaktayız. İkinci fıkra hükmü “Cebri müzayedelerin cereyanı sırasındaki ihalelere müteallik hükümler bakidir.” ibaresine yer vermek suretiyle, açıkça ve özel olarak belirtmek suretiyle, cebri müzayedede ihalelerine ilişkin hükümlerin saklı olduğunu da vurgulamak istemiştir.

arttırma ve peşin para ile yapılacağı (md.85) ve haczedilen menkul mallara verilen bedelin 81. maddede tespit olunan değer % 75'inden aşağı olması veya hiç alıcı çıkmaması halinde, ilk arttırma tarihinden başlayarak 15 gün içinde uygun görülen zamanlarda bu malların tekrar satışa çıkarılacağı ve bu ikinci arttırmada verilen bedel ne olursa olsun satışın yapılacağı (md.87) ifadelerine yer verilmektedir.

³⁹³ 6183 sayılı AATUHK'un ‘**gayrimenkul malların satışı**’nı düzenleyen ilgili maddelerinde kısaca, haczedilen gayrimenkullerin, satış komisyonu tarafından, açık arttırma ile satılacağı (md.90); satışa çıkarılan gayrimenkul için rayiç değer tespit edileceği (md.91); satış şartnamesinin ihtiva edeceği bilgilerin neler olduğu (md.92); satış tarihinden en az onbeş (15) gün önce ilan yapılması gerektiği (md.93); arttırmaya iştirak edeceklerden, gayrimenkulün rayiç değerinin %7.5 nispetinde teminat alınacağı ve gayrimenkulün arttırma neticesinde üç defa bağırıldıktan sonra en çok arttırana ihale olunacağı, bu bedelin de gayrimenkul için biçilmiş değer en az % 75'ini oluşturması gerektiği (md.94); arttırma neticesinde gerekli bedelin elde edilmemiş olması halinde, arttırmanın yedi (7) gün daha uzatılacağı (md.95); gayrimenkul kendisine ihale olunan kimsenin derhal veya verilen süre içinde parayı vermemesi halinde, ihale kararının feshedileceği ve hemen gayrimenkulün yedi (7) gün süreyle arttırmaya çıkarılacağı (md.97); satış komisyonu tarafından gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcının, o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olacağı (md.99) ifadelerine yer verilmektedir.

³⁹⁴ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I s.246.

³⁹⁵ **Yargıtay Dördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1974/11038, K. 1975/1997, 17.02.1975 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

Oysaki mülkiyet kazanımı konusunda TMK'daki düzenlemelere de müracaat etmemiz gerekmektedir. Bu bağlamda, TMK'nın 705. maddesinin ilk fıkrasında, gayrimenkullerde mülkiyetin tescille kazanıldığı belirtilmektedir. Bu genel kuralın yanı sıra, 705. maddenin ikinci fıkrasında 'mülkiyetin tescilden önce kazanıldığı haller' de sayılmak suretiyle belirtilmektedir. Buna göre, genel kural olarak, gayrimenkullerde mülkiyet tapuya tescille iktisap edilmekte iken; istisnâ olarak, "miras, mahkeme kararı, **cebri icra**, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde" de, tapuya tescilden önce mülkiyet karşı tarafa intikal etmektedir. Yine genel kuralın aksine, mülkiyetin tescilsiz iktisabını düzenleyen diğer bir yasa hükmü de İcra İflas Kanunu'nun 134. maddesidir. Söz konusu madde hükmüne göre, taşınmaz kendisine ihale edilen alıcı, taşınmazın mülkiyetini iktisap etmiş olmaktadır. Ancak, bu hâllerde mülkiyeti iktisap edenin, gayrimenkul üzerinde tasarruf işlemleri yapabilmesi için, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasının gerektiği de belirtilmektedir (TMK. md.705). Dolayısıyla burada, gayrimenkuller açısından tapuya tescilin 'kurucu nitelikte' olmayıp, 'bildirici nitelikte' olduğunu belirtmek faydalı olacaktır³⁹⁶.

Söz konusu yasal düzenlemeler neticesinde, konumuz açısından önemli olan ve dikkat edilmesi gereken husus, cebri müzayede ile gayrimenkullerin satışında, gayrimenkul kendisine ihale edilen alıcı, ihalenin kesinleşmesi ile birlikte o gayrimenkulün mülkiyetini iktisap etmiş olmaktadır³⁹⁷. Sonuç olarak, cebri müzayedede, gerek gayrimenkullerde gerekse menkullerde mülkiyet, ihalenin kesinleşmesi ile birlikte karşı tarafa geçmektedir; gayrimenkuller için ayrıca tapu siciline tescil gerekli değildir. Başka bir anlatımla, menkul ve gayrimenkullere ilişkin cebri müzayedede teslimi gerek olmaksızın mülkiyet ihalenin hukuken kesinleşmesi ile intikal etmektedir. Zira ihale işlemi hukuken kesinleşmedikçe taşınmazın alıcı adına

³⁹⁶ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, (Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I s.249; Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.104.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.215, Cevdet Yavuz ve Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, s.128.; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E. 2000/6-1256, K. 2000/1254, 11.10.2000 Tarihli Kararı ; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E. 1986/962, K. 1988/962, 05.04.1988 Tarihli Kararı (<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>.); Turgut Manav, **"Müzayede Yoluyla Antika Satışlarında Katma Değer Vergisi ve Tellallık Harcı"**, **Yaklaşım**, Kasım 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999111844.htm-33083, s.2.

³⁹⁷ Aynı yönde karar için bkz. **Yargıtay Dördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1974/11038, K. 1975/1997, 17.02.1975 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1986/2860, K. 1988/962, 05.04.1988 Tarihli Kararı (<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>.)

tescili de yasal olarak yapılamamaktadır. Kesinleşmemeden kasıt, bu aşamada ihalenin feshi (İcra ve İflas Kanunu'nun 134/2. maddesinde düzenlenen, alacaklı, borçlu, tapu sicilindeki ilgililer ve ihaleye iştirak edenler ihalenin feshini, şikayet yolu ile, ihale tarihinden itibaren yedi gün içinde İcra Mahkemesi'nden talep edebilmektedirler) veya ihalenin kanuni bazı sebeplerle re'sen ortadan kaldırılması olasılığının (İcra ve İflas Kanunu'nun 130 ile 133. maddeleri arasında düzenleme altına alındığı üzere, ihale satış bedeli peşin ödenmelidir, ancak alıcıya icra memurunca ödeme için 10 günü geçmemek üzere süre verilebilmektedir. İcra memurunca verilen süre içinde alıcının satış bedelini ödememesi halinde, ihale kararı icra memuru tarafından kaldırılabilir) varlığıdır. Dolayısıyla da ihalenin gerçekleştiği tarih itibarıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini kabul etmek zor olup, ihalenin hukuken kesinleştiği tarihte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmek daha doğrudur³⁹⁸. Esasen ihalenin yapılmasıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilse dahi, ihale işlemi, ihalenin kesinleşmesi anına kadar askıda kalmakta, ihalenin feshinin veya diğer sebeplerle re'sen kaldırılması olasılığının ortadan kalktığı, yani gayrimenkulün alıcı adına tescil edilebilir hale geldiği tarihte tekemmül ederek kesinlik kazanmaktadır³⁹⁹. Söz konusu sonuca,

³⁹⁸ Cebri İhalede, ihalenin 'hukuken kesinleştiği' tarihte verginin doğduğunun kabul edilmesi gerektiği kanısındayız. Dolayısıyla ihalenin hukuken kesinleşmesinden kastedilen nedir sorusunun cevaplandırılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, metin içinde de belirtildiği üzere 'ihalenin feshi ya da ihalenin kanuni bazı sebeplerle re'sen ortadan kaldırılması' durumu, Kanun düzenlemesi bağlamında hangi hallerde mümkündür sorusu önem kazanmaktadır. Burada İcra ve İflas Kanunu'nca düzenlenen iki yol olduğunu söyleyebiliriz. Bunlardan ilki; İcra ve İflas Kanunu'nun 134. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmektedir. Buna göre, alacaklı, borçlu, tapu sicilindeki ilgililer ve ihaleye iştirak edenler tarafından ihalenin feshini şikayet yolu ile ihale tarihinden itibaren yedi (7) gün içinde İcra Mahkemesinden isteyebilmektedirler. Bu sebeple de, ihale, şikayet edilmemesi üzerine yedi günlük sürenin bitiminde veya yedi gün içerisinde İcra Mahkemesi'nde şikayet edilmesi halinde ise, mahkeme kararının kesinleşmesi tarihinde, hukuken kesinleşmiş olacaktır. İkinci yol ise: İcra ve İflas Kanunu'nun 130. ve 133.maddelerinde düzenleme altına alınmaktadır. Kanun'un 130.maddesinde satış bedelinin peşin ödeneceği belirtildikten sonra ikinci cümlesinde, icra memurunca alıcıya ödemesi için on günü (10) geçmemek üzere mühlet verilebileceği; 133. maddesinde ise, icra memurunca verilen süre içinde alıcının satış bedelini ödememesi halinde, ihale kararının icra memuru tarafından kaldırılabilirliği belirtilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay, satış bedelinin yatırılmasıyla ihalenin icra dairesince kaldırılması olasılığının kalktığı tarihte meydana gelmiş olmaktadır. Ancak herhalükârda, satış bedelinin 7 günlük ihalenin feshini isteme süresinin bitiminden önce yatırılması halinde, ihale işlemi yine bu sürenin sonunda kesinleşmiş olacağından, vergiyi doğuran olay da birinci yolda olduğu gibi meydana gelecektir.(Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Abdurrahman Şimşeksoy, **"İcra ve İflas Müdürlüklerince Satışlarda KDV Uygulaması", Yaklaşım**, Mart 1999, s.3.; 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 130.133. ve 134. maddeleri)

³⁹⁹ **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi'nin** E. 2003/21326, K.2003/24901, 16.12.2003 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=79826&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=ihalenin+kesinleşmesi&srct=1>.); Abdurrahman Şimşeksoy, **"İcra ve İflas Müdürlüklerince Satışlarda KDV Uygulaması"**, s.2.; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1990/2307, K. 1993/4547 Kararı

TMK'nın "taşınmaz mülkiyetinin kazanılması" başlığını taşıyan 705. madde hükmünden ulaşmamız da mümkündür.

b) İhtiyarî Müzayede Yöntemleri ile Satış ve Satışa Konu Malın Mülkiyetinin İntikali

İhtiyarî müzayedelerde satış, mal sahibinin rızası ile yapılmakta olup, "ihtiyari özel müzayede (arttırma)" ve "ihtiyari (açık) alenî müzayede (arttırma)" olmak üzere iki şekli mevcuttur. İhtiyarî özel müzayede, önceden ilanın yapılmadığı ve herkesin ihaleye katılamadığı ve sadece belirli kişilerin ihaleye katılabildiği müzayedelere denilmektedir⁴⁰⁰. Bu türe örnek olarak, hâkimin, müşterek (paylı) mülkiyet halinde sahip olunan malların paydaşlar arasında müzayede ile satışına veya terekeye dahil malların mirasçılar arasında müzayede ile satışına karar vermesi halleri gösterilebilir⁴⁰¹. İhtiyarî özel müzayede ile gayrimenkul satışında, sözleşmenin tamam olması için resmî şekil şart olup⁴⁰², bu türde menkul mal satışında, mülkiyet teslim ile karşı tarafa geçmektedir. Oysaki diğer müzayede türlerinde sözleşmenin tamam olması için resmî senet düzenlenmesine gerek yoktur.

<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=18670&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=cebri+m%FCzayede+&srct=1>;

Danıştay Onbirinci Dairesi'nin E.1997/4398, K.1998/3892, 11.11.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1993/956, K.1994/2248, 06.05.1994 Tarihli Kararı

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>;

Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin E.1996/6223, K.1997/3393 Kararı

<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10163&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=ihalenin+kesinleşmesi&srct=1>).

Oysa ki Danıştay Onbirinci ve Yedinci Daireleri tarafından verilen kararlarda, Yargıtay'ın aksine, açıklama yapılmaksızın, genel ifadeler kullanılmak suretiyle, cebri müzayede suretiyle yapılan satışlarda, Katma Değer Vergisi'ni doğuran olayın, ihale işleminin yapılması ile meydana geldiğinin kabul edilmesi gerektiği şeklinde açıklamaları bulunmaktadır.[**Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1986/2860, K.1988/962, 05.04.1988 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>). ;

Danıştay Onbirinci Dairesi'nin E.1996/718, K.1996/1984, 16.05.1996 Tarihli Kararı

<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10558&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=m%FCzayede+mahalleri&srct=1>;

⁴⁰⁰ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.244; Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.103.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.213-214, Cevdet Yavuz ve Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, s.127.

⁴⁰¹ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.103.

⁴⁰² Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, (Akdin Muhtelif Nevileri), Cilt I, s.244, 250.; Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.104-105; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**, s.215-216.

İhtiyarî alenî müzayedede ise, malın müzayede ile satılması, mal üzerinde tasarruf yetkisini elinde bulunduranların iradelerine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu çeşit müzayedede, müzayede şartnamesinde öngörülen şartları yerine getiren herkesin, müzayedeye katılma olanağı vardır. Yine ihtiyari alenî müzayedeyi resmî bir memurun yönetme zorunluluğu da yoktur⁴⁰³.

Konuya ilişkin olarak BK'nın 225. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, *"herkesin iştirak edebildiği ihtiyari ve alenî müzayedelerde satış, ihale ile tamam olmaktadır"*. BK'nın 231. maddesi ise, müzayede ile satılan menkul ve gayrimenkullerde mülkiyet intikalinin nasıl gerçekleşmekte olduğunu düzenleme altına almaktadır. Buna göre, müzayede ile menkul bir mal alan kimsenin, mülkiyeti ihale ile; gayrimenkul mal alan kimsenin ise, mülkiyeti ancak tapuya tescil ile iktisap edebileceği belirtilmektedir. Sözü geçen BK'nın madde hükmü, Yargıtay'ın da bir kararında⁴⁰⁴ belirttiği gibi, ayrıntıyı düzenlememek kaydı ile, genel anlamda, ihtiyari müzayede türlerini düzenleme altına almaktadır.

İhtiyarî müzayede çeşitleri hakkında verilen bu bilgiler de dikkate alındığında, gerek ihtiyari özel ve gerekse ihtiyari alenî müzayede suretiyle gayrimenkul satışında mülkiyetin, tapuya tescil ile intikal etmekte olduğu anlaşılmaktadır⁴⁰⁵. İhtiyarî alenî müzayede yöntemi ile menkul satışında ise, cebri müzayedede olduğu gibi, sözleşme ihale ile kurulduğundan, mülkiyet teslimi gerek kalmaksızın ihale ile intikal etmekte olup, ihtiyari özel müzayedede ise, mülkiyet intikali için ayrıca teslim etmek de gerekmektedir⁴⁰⁶.

⁴⁰³ Cevdet Yavuz ve Burak Özen, **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, s.126.

⁴⁰⁴ **Yargıtay Dördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1974/11038, K. 1975/1997, 17.02.1975 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁴⁰⁵ Aynı yönde karar için bkz. **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.2001/6-278, K.2001/270, 21.03.2001 Tarihli Kararı; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E. 2000/6-981, K.2000/1051, 14.06.2000 Tarihli Kararı; **Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1992/7755, K. 1992/7381, 02.10.1002 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁴⁰⁶ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s.249.; ⁴⁰⁶ Akın Akbulut ve Okan Netek, **"Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)"**, s.31.

D. Sanal Alanda (Online Platformlarda) Gerçekleştirilen Müzayede Suretiyle Satış

KDVK’da müzayede mahallerinde yapılan satışlar verginin konusu içine alınmış ve böylece müzayede yoluyla yapılan satışların, genel kuralın dışında vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, 15 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılan açık arttırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar, KDV’ye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, İdare’nin “müzayede mahallerindeki satış” ifadesinden, bu yerlerdeki satış konusunu geniş yorumlamayı istediği ve amaçladığı neticesine ulaşılmaktadır.

Kanunda veya diğer yasal düzenlemelerde “müzayede mahalli” kavramının tanımlanmamasına rağmen, diğer mevzuat düzenlemeleri de dikkate alınarak, ayrıntıları yukarıda ele alındığı şekilde müzayede mahalli kısaca, belediyelerce açık arttırma suretiyle satışların yapıldığı veya bu tip satışların yapılması için özel kişilerce açılmasına izin verilen yer olarak tanımlanabilir⁴⁰⁷. Bu konuya ilişkin olarak Yargıtay’ın kararlarında da belirtildiği üzere, KDV uygulaması açısından, açık arttırma ile satışın yapıldığı yer, müzayede mahalli olarak kabul edilip; verginin alınması için satış nerede yapılırsa yapılsın “açık arttırma ile yapılmasının” yeterli olduğu sonucuna varılması da mümkündür.

Sonuç olarak, ticari icapları dikkate almak şartıyla, sanal alanda müzayede yoluyla yapılan satışların, belirli bir organizasyon dâhilinde yapıldığı her yeri müzayede mahalli olarak kabul etmek gerekmekte olup⁴⁰⁸, söz konusu yerlerde yapılan satışlar da KDV açısından verginin konusuna dâhil olarak vergilendirilecektir.

Bu tanımlamada yer alan “belirli bir organizasyon” dâhilinde satış yapılması ifadesinden, katılımcıların ürün ve hizmetler için tekliflerini verdikleri, belirli ve bilinen bir sanal alanda, müzayede katılımcıları açısından şartları daha önceden belirlenmiş ve

⁴⁰⁷ Akın Akbulut ve Okan Netek, “*Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)*”, s.28.; Mahmut Vural, “*Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması*”, s.2.

⁴⁰⁸ Akın Akbulut ve Okan Netek, “*Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)*”, s.57.

kabul edilmiş ve sürekli olacak şekilde müzayede işleminin gerçekleştirilmesi anlamının çıkartılması mümkündür⁴⁰⁹. Dolayısıyla söz konusu “belirli organizasyon” kapsamında, sanal alanlarda (online platformlarda) yapılan müzayede suretiyle satışların da KDV’nin konusu içerisinde kabul edilmesi yerinde olacaktır. Aksi takdirde, uygulama açısından adaletsizlik ortaya çıkabilecektir. KDVK, müzayede mahalli ifadesini kullanmış, buna ilişkin herhangi bir tanımlama, açıklama ve kısıtlama yapmamıştır.

Sonuç olarak, sanal alanlarda (online platformlarda) gerçekleştirilen satışların da, “müzayede mahallinde yapılan satış” niteliğinde değerlendirilerek, KDV’ye tabi tutulması gerektiği kanısındayız. Ayrıca sanal alanlarda gerçekleştirilen müzayedelerin, hukuki mahiyeti itibarıyla ‘ihtiyari aleni müzayede’ ile benzerlik arz ettiği, vergilendirmenin de bu türe göre yapılması gerektiği düşüncesindeyiz. Yukarıda belirtildiği üzere, ihtiyari alenî müzayede ile gayrimenkul satışında mülkiyet, tapuya tescil ile; menkullerde ise mülkiyet teslimine gerek kalmaksızın ihale ile intikal etmektedir. Dolayısıyla sanal alanda gerçekleştirilen müzayedelerde de vergi, söz konusu intikaller anında doğacaktır.

4.11.3. Müzayede Mahallerinde ve Gümrük Depolarında Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olay

KDV açısından ister cebri ister ihtiyari olsun, müzayede mahallerinde yapılan satışlar ile gümrük depolarında yapılan satışlar KDV’ye tabidir⁴¹⁰. Söz konusu yerlerdeki satışlar, KDVK’nun 1/3-d maddesindeki düzenleme bağlamında, KDV’nin konusu içine alınmaktadır. Kanun koyucunun, verginin konusu kapsamını belirlerken yaptığı bu özel düzenlemeye karşılık, KDVK’nun 10. maddesinde, müzayede mahalleri ve gümrük depolarındaki satışlarda verginin ne zaman ve hangi durumda doğduğu konusunda özel bir düzenleme yapma yoluna gidilmemiştir. Konuya ilişkin düzenlemenin, kanun hükmü yerine, 15 seri no.lu Katme Değer Vergisi Genel Tebliği ile yapılmakta olduğu görülmektedir. Yine burada belirtilmesinde fayda olan bir husus da, Tebliğ ile, sadece “müzayede mahallerinde yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay”

⁴⁰⁹ Akın Akbulut ve Okan Netek, “*Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)*”, s.29.

⁴¹⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun E. 2006/12-759, K. 2006/760, 29.11.2006 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

konusu düzenleme altına alınmakta olup, gümrük depolarındaki satışlar konusunda da, herhangi bir açıklamaya gidilmemiştir.

15 seri no.lu Genel Tebliği'ndeki düzenlemeye göre, müzayede mahallerinde yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, "satışın yapıldığı tarihte" meydana gelmektedir. Biz bu noktada, yukarıda ayrıntıları ve gerekçeleri izah edilen cebri ve ihtiyari müzayedeler suretiyle yapılan satışlarda, menkul ve gayrimenkul mallar açısından ayrı ayrı değerlendirme ve tespitlerin yapılması gerektiği kanısındayız⁴¹¹. Tebliğ düzenlemesi bu konuda çok genel, uygulamaya yön verecek mahiyette olmayan bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir.

KDVK'nın 10. maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlarda verginin ne zaman doğduğu konusunda özel bir düzenleme yer almadığına göre, bu konuda genel kurala göre vergilendirmenin yapılması gerektiği kanısındayız. Genel olarak, KDV'de vergiyi doğuran olay, "teslim hallerinde, teslimin yapılmasıyla" meydana gelmektedir. Mülkiyet hakkının yani tasarruf hakkının devri anlamına gelen teslim fiilinin, menkul ve gayrimenkul mallar için farklı şekillerde gerçekleştirilmesi gerektiği TMK'da düzenlenmektedir. Buna göre; teslim fiili, menkul ve gayrimenkul mallarda mülkiyetin devri ile meydana gelmekte olup, bu devir işlemi,

⁴¹¹ Danıştay'ın müzayede mahallerinde vergiyi doğuran olayı tespiti ilişkin kararlarında, genel olarak, cebri veya ihtiyari müzayede ayrımı yapmaksızın, doğrudan müzayedenin ya da ihalenin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini belirlediği görülmektedir (**Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E. 1999/3927, K. 1999/4203, 15.11.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1997/503, K. 1998/552, 12.02.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1997/2870, K.1999/172, 14.01.1999 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1990/2307, K. 1993/4547, 08.11.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1999/3927, K.1999/4203, 15.11.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)).

İdarenin de Danıştay ile aynı yönde muktezalar vermiş olduğu görülmektedir. **Maliye Bakanlığı'nın** B.07B1BGİB.0.01.53/5301-17555 Sayı ve 21.02.2008 Tarihli Muktezası (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512002.htm>) ; [**Bursa Valiliği'nin** B.07.4.DEF.0.16.12.7 Sayı ve 28.03.2005 Tarihli Muktezası, (http://www.bursavdb.gov.tr/mg/Uploads/mukteza/kdv/kdv_128.doc) ; **İstanbul Valiliği'nin** KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.1/3-d.920 Sayı ve 24.02.2003 Tarihli Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/920.htm>) ; **İstanbul Valiliği'nin** KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.1/3.5567 Sayı ve 25.09.2003 Tarihli Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/5567.htm>.)]

Danıştay farklı yönde verdiği bir kararında, "...gayrimenkul satışında mülkiyet tapuya tescil ile alıcıya geçtiğinden KDV'nin ihalenin yapıldığı tarihte doğması söz konusu değildir." ifadesini kullanarak, vergiyi doğuran olayın tescil ile meydana geleceğini belirttiği görülmektedir (**Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.2000/565, K.2001/2592, 13.06.2001 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>))

gayrimenkul mallarda tescil, menkul mallarda ise zilyetliğin devri ile gerçekleşmektedir.

Genel kural bu olmakla birlikte, cebri ve ihtiyari müzayede yoluyla menkul veya gayrimenkul satışında KDV'yi doğuran olayın farklılık arz ettiğini söylemek mümkündür. Cebri müzayedede, gerek gayrimenkullerde, gerekse menkullerde mülkiyet, ihalenin hukuken kesinleşmesi ile birlikte karşı tarafa geçmekte olup, ayrıca tapu siciline tescil gerekmemektedir. Diğer bir ifadeyle, menkul ve gayrimenkullere ilişkin cebri müzayedede teslim gerek olmaksızın mülkiyet ihalenin kesinlik kazanması ile hukuken intikal etmektedir. Kısaca cebri müzayede ile gayrimenkul ve menkul satışında, müzayedenin yani ihalenin feshi ya da ihalenin kanuni bazı sebeplerle re'sen ortadan kaldırılması imkânının ortadan kalktığı hallerde ihale hukuken kesinleşmekte ve bu kesinleşme ile birlikte de KDVK açısından vergi doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle, teslim veya tescile gerek olmaksızın, vergiyi doğuran olay müzayedenin yapıldığı ve kesinleştiği tarihte meydana gelmektedir⁴¹². 15 seri no.lu Genel Tebliği'ndeki düzenleme, cebri müzayede ile satışın yapıldığı hallerde uygulama olanağı bulabilmektedir. Ancak 15 seri no.lu Genel Tebliğ'de yer alan düzenleme, vergiyi doğuran olay olarak, "satışın yapıldığı tarih" ifadesini kullanmaktadır. Oysaki, bu tarih dikkate alındığında müzayede ile satış yapılabilir ancak, aynı tarih itibarıyla müzayede kesinleşmeyebilir. Dolayısıyla kesinleşmemiş bir fiil veya işlemde ötürü, KDV ödenmesi söz konusu olamaz. Bu sebeple Tebliğ düzenlemesinin aksine, "ihalenin kesinleştiği tarihin" esas alınması gerekmektedir. Öyle ki, icra yoluyla satışlarda ihalenin feshi davası açılması durumunda KDV'yi doğuran olay, mahkeme tarafından verilen kararın kesinleştiği tarihte meydana gelmektedir⁴¹³. Dolayısıyla, KDVK'nın 10. maddesinde de, müzayede suretiyle satışlarda verginin doğduğu zamanı belirleyici

⁴¹² Bu konuda aynı yönde karar için bkz. **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1986/962, K.1988/962, 05.04.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>) ; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1996/718, K.1996/1984, 16.05.1996 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10558&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=m%FCzayede+mahalleri&srct=1>); **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1990/2307, K. 1993/4547, 08.11.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁴¹³ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1993/956, K. 1994/2248, 06.05.1994 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E. 1996/1004, K. 1996/1266, 28.03.1996 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E. 1997/4398, K.1998/3892, 11.11.1998 Tarihli Kararı (<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>.)

mahiyette bir düzenlemeye gidilmeli ve bu bağlamda Tebliğ düzenlemesinin de yasal düzenlemeleri de göz önüne alarak yeniden kaleme alınması gerekmektedir. İdare Genel Tebliğ ile bu şekilde bir açıklama yapmış olmasına rağmen, Tebliğ'den farklı ama açıklamalarımıza uygun olarak, Bursa Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada “....müzayede yoluyla yapılan gayrimenkul satışlarında KDV'nin doğması için tapuya tescil şartının bulunmadığı, gayrimenkulün ihalenin resmi olarak sonuçlanması ve malın tasarruf hakkının alıcıya geçmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği” açıklaması yapılmıştır⁴¹⁴.

İhtiyarî müzayede türleri açısından bakıldığında ise, gerek özel ve gerekse alenî müzayede suretiyle gayrimenkul satışında mülkiyet, tapuya tescil ile intikal etmektedir. Dolayısıyla gayrimenkuller açısından, her iki ihtiyari müzayede yönteminde de, KDV'yi doğuran olay müzayede ile değil, tapuya tescil ile meydana gelmektedir. Bu konuda da Genel Tebliğ'in, yasal düzenlemeleri dikkate almak suretiyle, daha ayrıntılı bir düzenleme yapma yoluna gitmesi gerektiği düşüncesini taşımaktayız.

İhtiyarî alenî müzayede yöntemi ile menkul satışında mülkiyet, cebri müzayedede olduğu gibi, teslim gerek kalmaksızın ihale ile intikal etmekte olup, ihtiyari özel müzayedede ise, mülkiyet intikali için ayrıca teslim etmek de gerekmektedir. Menkul mallar açısından bakıldığında ise, ihtiyari alenî müzayedede mülkiyet, teslim gerek kalmaksızın ihale ile hukuken intikal etmekte olduğuna göre, KDV'yi doğuran olay da müzayedenin yapılıp kesinleşmesi ile meydana gelmekte ve o tarihte doğmuş olmaktadır. İhtiyarî özel müzayedede mülkiyet, teslim ile intikal ettiğine göre, KDV'yi doğuran olay da müzayedenin değil, teslimin gerçekleştiği tarihte meydana gelmektedir. Buna göre, müzayede ile teslim aynı tarihte gerçekleştiği takdirde, vergiyi doğuran olay da aynı günde meydana gelmiş olmaktadır.

⁴¹⁴ **Bursa Valiliği Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü'nün**
B.07.4.DEF.0.16.12/GEL.KDV.300.04 Sayılı ve 28.03.2005 Tarihli Muktezası
(http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/kdv/kdv_128.doc).

II. KANUNUN TESLİM SAYDIĞI HALLER VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Genel Açıklama

KDVK'nın 2. maddesinde teslimin tanımı yapılmış ve bir işlemin teslim olarak kabul edilebilmesi için gerekli unsur olarak, teslim olayının satış akdi çerçevesinde bir mal üzerindeki mülkiyet hakkının devir ve temlik edilmesi şeklinde belirtilmiştir⁴¹⁵. Ancak Kanun koyucu, tam olarak teslim tanımına girmemesi veya bu tanıma girip girmediği konusunda teoride ve uygulamada tereddütler doğabileceği sebepleri ile, bazı işlemlerin vergi dışında kalma ihtimallerini göz önünde tutmak suretiyle KDVK'ya 3. madde⁴¹⁶ hükmünü getirmiştir. Söz konusu madde hükmü ile tam olarak teslim tanımına girmeyen bir takım halleri, Kanun'un uygulanması bakımından teslim olarak kabul etmiştir⁴¹⁷. Adı geçen madde hükmünde yer alan düzenleme bağlamında söz konusu olay ya da hallerin bir satış akdinden kaynaklanmamakta olduğu veya mülkiyetin intikalinin açık bir şekilde görülmediği tespit edilmektedir⁴¹⁸.

2. Bedelsiz Mal Teslimleri ve Vergiyi Doğuran Olay

2.1. Genel Açıklama

KDVK'nın 3/a maddesinde, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla verilmesi teslim

⁴¹⁵ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.77.

⁴¹⁶ **KDVK'nın 3. maddesi**, "Teslim Sayılan Haller" başlığı altında 3 bend halinde saydığı halleri teslim hükmünde kabul etmiştir. Söz konusu haller: (a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, (b) Vergiye tabi malların, üretilip telimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı, (c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri olarak sıralanmaktadır.

⁴¹⁷ **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gereğesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları**, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf.)

⁴¹⁸ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.77.

olarak kabul edilmektedir. Söz konusu madde hükmü ile bedelsiz mal teslimlerinin KDV'ye tabi olmasının yolu açılmaktadır⁴¹⁹.

KDVK'da yer alan bu düzenleme, AT'nin 6 no.lu Direktifi ile de paralellik arz etmektedir. 6. Direktifin "Mal Teslimi" başlığını düzenleyen 5. maddesinin 6. bendinde⁴²⁰ genel olarak, bedelsiz teslimlere ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Altıncı direktifin ilgili hükmüne göre, *"bir mal üzerindeki Katma Değer Vergisi'nin kısmen veya tamamen indirilebileceği durumlarda, mükellefin kendisi veya işletme personelinin özel ihtiyacı için bedelsiz olarak veya her ne suretle olursa olsun iş dışı amaçlarla, işletmeden çekilmesi vergiye tabidir."* Katma Değer Vergisi Kanunu'muzun 3. maddesindeki düzenlemenin 6. Direktif ile paralel ve uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak önceki bölümlerde de belirttiğimiz üzere, bizim Kanunumuzdan farklı olarak, 6. Direktif'in 2/1. maddesi ile verginin konusu, AB ülkeleri dâhilinde, bir bedel karşılığında yapılan mal teslimi ve hizmet ifası şeklinde tanımlanmakta ve böylece genel olarak "bedelsiz teslimlerin" verginin konusu dışında tutulması sağlanmaktadır. Oysaki Direktif'te yer alan söz konusu bedelsiz teslimler, bizim Kanunumuzdaki gibi verginin kapsamına dâhil edilmektedir. Maddede belirtilen bedelsiz teslimlerde verginin ne zaman doğduğuna ilişkin ayrıntılı açıklamalar aşağıda ele alındığı üzere.

2.2. Vergiye Tabi Malların Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla İşletmeden Çekilmesi

Madde hükmünde ifadesini bulan "vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi" işleminin teslim kabul edilerek KDV'ye tabi tutulabilmesi için aranan şart,

⁴¹⁹ Konumuz açısından açıklanması gereken diğer bir konu da, bedelsiz teslimlerde vergilendirmenin hangi tutar veya miktar üzerinden yapılacağıdır. Bu noktada bedelsiz teslimlerde bedelin, KDVK'nın 27. maddesinde düzenleme altına alınan "bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mâhiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti" ifadesinden faydalanılarak tespit edilmesi gerekmektedir.

⁴²⁰ **Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating the Turnover Taxes- Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC)-** <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML..>, Article 5/6.

Article 5/6: *"The application by a taxable person of goods forming part of his business assets for his private use or that of his staff, or the disposal thereof free of charge or more generally their application for purposes other than those of his business, where the value added tax on the goods in question or the component parts thereof was wholly or partly deductible , shall be treated as supplies made for consideration..."*.

“işlemin vergiye tabi olmayan amaçlarla yapılması” gereğidir. Bu ifadeden, işletmeden mal çekilme işleminin, vergiye tabi işlemlerde kullanılmak amacıyla gerçekleştirilmesi durumunda KDV açısından bir teslimden söz edilmeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

“Vergiye tabi işlemler nedeniyle” işletmeden mal çekilmesi⁴²¹ işleminden anlaşılması gereken “işle ilgili olarak” işletmeden mal çekilmesidir. Bu durumda, yani işle ilgili olarak işletmeden mal çekilmesi halinde, KDV açısından vergilendirilmesi gereken bir teslim fiili gerçekleşmiş olmamaktadır. Çünkü burada bedelsiz bir teslim söz konusu olmayıp, işle ilgili dâhili sarflar⁴²² söz konusu olmakta ve bu sarflarla ilgili olarak yüklenilen vergi, işle ilgisi dolayısıyla indirilebilmektedir⁴²³. Diğer bir anlatımla, bir malın vergiye tabi işlemde kullanılmak üzere işletmeden çekilmesi durumu, ancak aynı müteşebbise veya mükellefe ait işletmelerden birinden çekilip diğerinde kullanılması halinde söz konusu olmaktadır⁴²⁴.

Vergiye tabi mallar “özel tüketime konu edilmek, bağışlanmak veya promosyon” amaçlarıyla işletmeden çekilebilmektedir⁴²⁵. Promosyon konusu hakkında ayrıntılı açıklamalar, değerlendirmeler ve yorumlar ayrı bir başlık altında ele alınmaktadır. Bu nedenle diğer iki konu hakkında açıklama ve değerlendirmelere bu başlık altında yer alacaktır. Nitekim bizim Kanunu’umuzda özel olarak belirtilmemekle birlikte, Avrupa Topluluğu’nun Altıncı Direktifi’nin 5/6. maddesinin son cümlesinde “işle ilgisi açık olan numune ve değeri düşük hediyelerin bedelsiz teslim olarak mütalaa

⁴²¹ İktisadî değer **“işletmeden çekilmesi”** demek, iktisadî değer işletmenin veya şirketin tasarrufundan çıkması demektir (**Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E. 1989/ 2807, K. 1991/2468, 12.10.1991 Tarihli Kararı. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁴²² Danıştay Yedinci Dairesi bir kararında **dahili sarfı** şu şekilde tanımlanmaktadır: “.....KDV’nın teslim sayılan halleri belirleyen 3.maddesinde, vergiye tabi maddelerin üretici veya yapımcısı tarafından vergiye tabi olmayan mamuller için ilk madde, yardımcı madde ve ambalaj malzemesi olarak kullanılması da teslim sayılmış olup, daha çok kombine üretim yapan işletmelerde söz konusu olan bu tür teslimlere vergi litratüründe **“dahili sarf”** adı verilmektedir”. Ayrıca Danıştay Yedinci Dairesi aynı kararında dahili sarfta gerçekleştirilen teslimin ‘satış işleminden’ kaynaklanmadığını da belirtmiştir (**Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1984/61, K.1984/1778, 21.11.1984 Tarihli Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

Yine Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen bir başka kararda “.....dahili sarf halinden söz edebilmek için imal edilmiş bir ilk istihsal (üretim) maddesinin mevcut olması ve bu maddenin yeni bir imalat ve istihsal aşamasında sarf edilmesi gerektiği” belirtilmek suretiyle dahili sarftan ne anlaşılması gerektiği izâh edilmiştir. (**Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.198/1267, K.1985/2783, 26.11.1985 Tarihli Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁴²³ Mehmet Maç, **“Bedelsiz Teslimlerde KDV Uygulaması, Bedelsiz Teslimlerin Belirlenmesi ve Zayi Olan Mallar”**, Vergi Dünyası, Eylül 1989, <http://turmobilbasin/M128.E00.doc>, s.1.

⁴²⁴ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.182.

⁴²⁵ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 593.

edilmemesi ve verginin dışında tutulması gerektiği” düzenlemesine yer verilmektedir. Bu açıdan durum özellik arz etmektedir kanısındayız.

2.2.1. Vergiye Tabi Malların Özel Tüketime Konu Edilmek Amacıyla İşletmeden Çekilmesi

KDVK’nın 3/a ve Altıncı Direktif’in 5/6. maddeleri bağlamında, vergiye tabi malların özel tüketime konu edilmesi teslim sayılarak vergilendirilmektedir. Bu şekilde bir sonuç KDV’nin ruhu ve teorisine de uygundur⁴²⁶. Çünkü KDV tüketime yönelik bir vergi olup, vergiye tabi bir malın üçüncü bir şahsa satışı ile işletme sahibi tarafından, vergiye tabi işlemler dışında işletmeden çekilmesi arasında, vergilendirme bakımından herhangi bir fark bulunmamaktadır⁴²⁷. Dolayısıyla bu durumda, üçüncü şahıslara yapılan mal tesliminde olduğu gibi KDV doğmaktadır.

Vergiye tabi malların özel tüketime konu edilmek üzere işletmeden çekilmesi durumunda, KDV açısından vergi, malın işletmeden çekildiği anda⁴²⁸, işletme dışına intikal ettiği anda doğmaktadır⁴²⁹.

2.2.2. Vergiye Tabi Malların Bağış Amacıyla İşletmeden Çekilmesi

Hukuksal anlamda bağışlama, ölüme bağlı olmayan, sağlar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme türü olup, BK’nın 234 ile 247. maddeleri arasında düzenlenmektedir⁴³⁰. Bağış, medeni haklarını kullanma yetkisini haiz bir kişinin kendisine ait bir şeyi kendi isteği ve tek yanlı irade açıklaması ile maliki olduğu bir şeyin mülkiyetini bir başkasına karşılıksız veya bedelsiz olarak vermesi olarak tanımlanabilir⁴³¹. BK’ya göre bağışlama iki şekilde yapılabilir. Birincisi “elden

⁴²⁶ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s. 593.

⁴²⁷ Veysi Seviğ, “*Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi*”, *Mali Çözüm*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/03-VEYSEVIG9.doc.s.1.>, (erişim: 23.06.2008).; *Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin* E.1992/3751, K.1993/1061, 10.03.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

⁴²⁸ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s. 593.

⁴²⁹ Yılmaz Özbacı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.182.

⁴³⁰ Sakıp Şeker, “*Bedelsiz Teslim ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Temmuz 1993, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930793.htm-86396-bytes, s.4.

⁴³¹ *Danıştay Üçüncü Dairesi’nin* E. 2004/2182, K.2005/320, 08.02.2005 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).; Şükrü Kızılot, “*Bağış Olayında KDV*”, *Mali*

bağışlama” olup, Kanun’un 237. maddesinde düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre elden bağışlama, bağışlayanın bir şeyi bağışlanana teslim etmesi ile vücut bulmaktadır. Diğer bir anlatımla, bağışlanan şeyin karşı tarafa intikali için mülkiyet hakkının devri gerekiyorsa bağış, teslim ile tamam olmaktadır. Bu itibarla da bir başkasına temlik edilebilen her şey elden bağışlamanın konusuna girmektedir⁴³². Ayrıca madde hükmünde yer alan düzenlemeye göre, gayrimenkullerin veya gayrimenkuller üzerindeki aynı hakların bağışlanması, ancak tapu siciline kayıtlı olarak tamamlanmaktadır⁴³³. İkincisi ise, “bağışlama vaadi” olup Kanun’un 238. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre borç ilişkisinden doğan bir akdin geçerli olması yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır. Burada bağışlamayı vaadeden tarafın imzasının bulunması şart olup, kabulün yazılı olmasına lüzum bulunmamaktadır⁴³⁴.

Bağışlama sözleşmesine ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamalar ve KDVK bağlamında bağışlar, bedelsiz teslim ve hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır⁴³⁵. Bütün bu açıklamalar ve KDVK’nın 3. maddesinin ‘a’ bendinde yer alan “vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi teslim kabul edilmektedir” şeklindeki düzenleme, birlikte değerlendirildiğinde işletme dâhilinde bulunan bir malın bağışlanması da teslim hükmünde olup vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, malların bağışlanmak amacıyla işletmeden çekildiği anda KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Çözüm, 2007, <http://archive.ismmo.org.tr/docs/malicozum/34MaliCozum/07-SUKRUKIZILOT25.doc.>, s.1.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 594.

⁴³² Esat Arsebuk, **“Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler”**, s.148.

⁴³³ Danıştay Yedinci Dairesi, elden teslim konusu ile ilgili olarak şu tespitleri yapmıştır: “....Borçlar Kanunu’nun 237. maddesinde ‘elden bağışlama, bağışlayanın bir şeyi bağışlanana teslim etmesi ile vücut bulur. Gayrimenkulün veya gayrimenkul üzerindeki aynı hakların bağışlanması ancak tapu siciline kaydedilmekle tamam olur. Bu tescil ancak muteber bir bağışlama taahhüdüne istinaden yapılabilir’ hükmü yer almıştır. Sözü edilen madde hükmünde gayrimenkulün ve bir gayrimenkul üzerindeki aynı hakların bağışlanmasının yazılı olarak yapılacak bağışlama taahhüdüne dayanılarak tapu siciline tescil ile tamam olacağı belirtildiği halde menkullerde elden teslim yeterli görülmüştür.....”. **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1982/3011, K.1981/1610,12.11.1982 Tarihli Kararı. Aynı yönde **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1989/4806, K. 1991/1549, 29.04.1991 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁴³⁴ Esat Arsebuk, **“Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler”**,s.148.

⁴³⁵ Yusuf Karakoç, **“Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”**, **Vergi Dünyası**, Nisan 1997, Sayı:188, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=1603>, s.1.

Bağışlama işlemini teslim hükmünde kabul ederek vergilendirilmesini sağlayan KDVK'nın 3. maddesinin 'a' bendine karşılık, aynı Kanun'un 17. maddenin 2 fıkrasının 'b' benine⁴³⁶ istinaden, yine aynı maddenin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara⁴³⁷ yapılan her türlü bedelsiz mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bağışlar KDV'den istisna tutulmuştur. Dolayısıyla burada belirtilmekte fayda vardır ki, sosyal amaçlarla, kamu kurumu ve bu nitelikteki kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz teslim ve hizmetler ile bağışlar vergilendirilmeyecektir.

Sonuç olarak, KDVK'nın 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar dışındaki kişi, kurum, kuruluşlara yapılan bağışlarda, bağışa konu mal KDV'ye tabi nitelikte bir mal ise, malın emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir⁴³⁸. Kanunen tanımlandığı üzere bağışlamanın yapılış şekli, KDV açısından değişiklik gösterebilmektedir. Buna istinaden, bağışlama “elden bağış” şeklinde gerçekleştiriliyorsa, bağışlanan şeyin karşı tarafa intikali için mülkiyet hakkının devri, teslimle hüküm ifade ettiğine göre, teslim ile KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır. Ancak unutulmaması gereken husus, gayrimenkullerde bağışın hüküm ifade edebilmesi için tapu kütüğüne tescil şart olup, söz konusu tescil işlemi gayrimenkul mülkiyetinin karşı tarafa intikalini de gerçekleştirmesi bakımından verginin doğmasına yol açmaktadır. Bağışlama şayet “bağışlama vaadi” şeklinde gerçekleştiriliyorsa, bağışlayanın bağışlanan şeyin zilyet ve mülkiyetini bağışlanana devretmeyi taahhüt etmesi söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla burada bağışlama vaadine ilişkin akit yapıldığı sırada henüz bir mülkiyet

⁴³⁶ KDVK'nın 17/2. maddesi “sosyal amaç taşıyan istisnalar” başlığı altında (b) fıkrasında, “...5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu, üniversite ve yüksek okullarda ise %50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin” KDV'den istisna olduğu düzenlemesi yer almaktadır.

⁴³⁷ KDV'nin 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar şunlardan ibarettir: Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.

⁴³⁸ Gürbüz Gökçen ve Hüseyin Akay, “*Bağışlanan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi*”, *Vergi Dünyası*, Aralık 1996, Sayı: 184, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1874>, s.2.

intikalini gerçekleştirecek mahiyette bir işlem den söz etmek mümkün değildir. Bu açıdan KDV’yi doğuran bir işlem de henüz meydana gelmemiştir.

2.3. Vergiye Tabi Malların, İşletme Personeline, Ücret, Prim, İkramiye, Hediye ve Teberru Gibi Adlarla Verilmesi

KDVK’nın 3. maddesinin ‘a’ fıkrası uyarınca, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim ikramiye, hediye, teberrû⁴³⁹ gibi namlarla bedelsiz olarak verilmesi de teslim olarak kabul edilerek KDV’ye tabi tutulmaktadır. Madde hükmündeki “...malların işletme personeline ücret,..... gibi namlarla verilmesi” ibaresi, vergilemenin, mal tesliminin ‘ücretin bir unsuru’ olarak yapıldığı duruma yönelik olduğunu ortaya koymaktadır⁴⁴⁰. Kanun açıkça, personele yapılan ve ücret mahiyetinde menfaat yaratan vergiye tabi mal teslimlerinin vergilendirilmesi gerektiği düzenlenmesine rağmen, İdare konuya ilişkin olarak 9 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile personele sağlanan bir takım menfaatleri vergi dışında bırakmaktadır. Tebliğ’de yer alan düzenlemeye göre,

“a) Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi⁴⁴¹,

b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,

c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

d) Demirbaş olarak giyim eşyası” verilmesi,

hallerinde vergilendirme yapılmayacağı belirtilmektedir⁴⁴².

⁴³⁹ **Teberrû** kelimesi “karşılıksız kazandırma; bağışlama” anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.1198.).

⁴⁴⁰ Bülent Taş ve A. Gürsu Bakanoğulları, “**Hizmet Erbabına ve Hizmeti Karşılığı Verilen Ayınlar ve Para İle Temsil Edilebilen Menfaatlerin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu**”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1996, Sayı: 181, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1735>., s.2.

⁴⁴¹ Tebliğde yer alan düzenlemeye göre, personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın KDV’ye tabi değildir. Buradan çıkan sonuca göre, işyeri veya müstemilatı dışında personele yemek verilmesi, kupon verilmesi, erzak verilmesi gibi şekillerde sağlanan menfaatler KDV’ye tabi olacaktır.

⁴⁴² **9 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

Tebliğ düzenlemesi değerlendirildiğinde, İdare'nin personele sağlanan bir takım menfaatleri, kanun koyucu yerine geçmek suretiyle istisnaya tabi tuttuğu neticesine ulaşmak mümkündür. Ancak Tebliğ'de bu konuya ilişkin yapılan açıklama dikkate alındığında, söz konusu menfaatlerin, işletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılmakta olduğu ve de işletmede yaratılan katma değer birer unsuru oldukları, bu sebeple de maliyetin bir parçası olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Sonuçta bizim de katıldığımız görüşe göre, 9 seri no.lu KDVK Genel Tebliği'nde personele sağlanan menfaatler, vergiye tabi mal ve hizmetlerin üretilmesi amacıyla kullanılmaktadır⁴⁴³. Başka bir ifadeyle bu menfaatlerin, teslim sayılan hal olarak değil, işle ilgili dahili sarf mahiyetinde yapılan teslim olarak değerlendirilmesi gerekmektedir⁴⁴⁴. Dolayısıyla İdare, aslında bu şekilde bir düzenlemeye giderek, KDV'nin sistematığına ve indirim mekanizmasının mantığına uygun hareket etmiştir kanısındayız.

Bütün bu açıklamalar ışığında bir değerlendirme yaparsak, Tebliğ düzenlemesi kapsamına girmeyen menfaatlerin personele sağlanması durumunda vergiyi doğuran olayın, menfaate konu malın personelin tasarrufuna geçtiği anda meydana gelmekte olduğu sonucuna ulaşabiliriz⁴⁴⁵.

3. Vergiye Tabi Malların Üretilip Teslimi Vergiden İstisna Edilmiş Olan Mallar İçin Kullanılması veya Sarfı ve Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti

“Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için kullanılması veya sarfı” teslim olarak kabul edilerek verginin kapsamına alınmaktadır. Kanun'un bu düzenlemesinden çıkan sonuca göre, vergiye tabi bir maddenin vergiye tabi mal üretiminde kullanılmasının vergilendirilmesi

⁴⁴³ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s. 599.

⁴⁴⁴ Mehmet Maç, *Katma Değer Vergisi Uygulaması* (madde 3), s.9.; Farklı yönde görüş için bkz. Uğur Gökalp, “*Personele Verilen Yemek ve Giyim Yardımlarının Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Ocak 1994, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1994011187.htm-57644-bytes, s.4.

⁴⁴⁵ Yılmaz Özbacı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.282.

gerekmemektedir⁴⁴⁶. Bu durum KDVK'nın sistematigine, mantigina ve işleyişine de uygundur. Sebebi ise, KDV'ye vücut veren işlem esas itibariyle, malın mülkiyetinin satış akdine dayalı olarak üçüncü kişilere devredilmesidir. Dolayısıyla da bir malın, bir başka malın üretiminde, üretim girdisi olarak kullanılması veya sarfında KDV'yi doğuran bir işlem söz konusu olmamaktadır⁴⁴⁷. Ancak vergiye tabi bir maddenin, teslimi vergiden istisna edilmiş malların üretimi için, işletmede hammadde, yardımcı madde, enerji veya sair sebeplerle kullanılması durumunda ise, üretilen malın bünyesi içinde vergilendirilmesi imkânı da yoktur⁴⁴⁸. Bu sebeple de bu şekilde vergiden istisna edilmiş mallarda kullanılan dâhili sarf işlemlerinde vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve bu aşamada da vergilendirmenin yapılması gerekmektedir⁴⁴⁹.

4. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda Zilyedliğin Devri

4.1. Genel Açıklama

KDVK'da vergiyi doğuran olay, genel olarak “teslim ve hizmetlerde, malın teslim edilmesi ve hizmetin ifası” hallerinde meydana gelmektedir. Buna bağlı olarak da Kanun ilgili maddelerinde, teslim ve hizmet hallerini ve bunlara ilişkin özellik arz ettiğini düşündüğü ve uygulamada duraksama yaratma ihtimali olan bir takım durum ve olayları, özel olarak açıklamayı tercih etmiştir. Bunlardan birisi de KDVK'nın 3. maddesinin ‘c’ bendinde düzenlenmekte olan ve Kanun'un teslim saydığı hallerden olan “mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri” konusudur. Söz konusu sözleşme tipinde, vergilendirme açısından gerekli olan mülkiyet intikali kasdıyla bir teslim söz konusu olmamasına rağmen, kanun koyucu, bu durumun vergiden kaçınma yöntemi olarak kullanılma ihtimali karşısında, söz konusu

⁴⁴⁶ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.78.

⁴⁴⁷ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 3), s.12.

⁴⁴⁸ A. Aykon Doğan, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, s.78-79.

⁴⁴⁹ Erol Karsan, **“K.D.V.’de Dahili Sarf Olabilir Mi?”**, **Vergi Dünyası**, Şubat 1985, Sayı: 42, (CD-19850204), s.1.

Bu konuda Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen bir kararda, “...vergiye tabi maddelerin müstahsil veya imalatçısı tarafından vergiye tabi olmayan mamuller için ilk madde, yardımcı madde ve ambalaj maddesi olarak kullanılmasının teslim sayılacağı ve vergiyi doğuran olayın da bu teslim ile meydana geleceği; ayrıca vergiye tabi bir maddenin, vergiye tabi olmayan maddelerin imalatında sarf ve istihlak edilmesi halinde de, sarf ve istihlak olunan bu maddelerin Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak emsal değerinin verginin matrahını teşkil edeceği...” tespitleri yapılmaktadır [Danıştay Yedinci Dairesi'nin E.1984/61, K.1984/1778, 21.11.1984 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

sözleşmede de teslimin varlığını kabul ederek verginin kapsamına dâhil etmeyi uygun bulmuştur. Gerçekten de bu yolla mükellefler, karşı tarafa teslim ettikleri menkullerde de, Kanun'un vergilendirme şartı olarak kabul ettiği anlamda teslim fiilinin olmadığını ve dolayısıyla malın mülkiyetinin karşı tarafa intikalinin gerçekleştirilmediğini öne sürmek suretiyle vergiden kaçınabilmektedirler. Bu şekilde bir uygulamayı önlemek maksadıyla KDVK, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmelerinde, aslında mülkiyet intikalinin sözleşmenin yapıldığı esnada gerçekleşmemiş olmasına rağmen, zilyedliğin devrini teslim olarak kabul etmiş ve verginin kapsamına dâhil etmiştir. Buna göre, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin hukuki niteliği ve mahiyeti, şekli unsurları ele alınarak KDV açısından verginin doğduğu zaman tespit edilmeye çalışılacaktır.

4.2. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satış Sözleşmesi

4.2.1. Tanım, Konu ve Hukuki Mahiyet

Mülkiyeti muhafaza sözleşmesi, özellikle satış sözleşmesine dayanarak, devredilecek şeyin mülkiyetini, taraflar arasında kararlaştıran bir şartın gerçekleşmesine (bedelin ödenmesine, diğer bir ifadeyle karşı edim borcunun yerine getirilmesine) kadar satıcıda muhafaza etmek, zilyedliğini ise alıcıya teslim etmek imkânını veren hukuki bir muamele olarak tanımlanabilir⁴⁵⁰. Başka bir tanımlamayla, taksitli veya vadeli menkul satışlarda satıcı malı alıcıya teslim ettiği halde mülkiyeti kendi üzerinde muhafaza etmektedir⁴⁵¹. İşte bu tür sözleşme tipine “mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesi” denilmektedir⁴⁵².

⁴⁵⁰ Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:425, Sevinç Matbaası, 1978, s.716-717.; Kudret Aslan, **“Hacizde İstihkak Davası”**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2005), s.129.; Aydın Zevkliler, **“İflâta Mülkiyeti Muhafaza”**, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/333/3389.pdf> , s.196.

⁴⁵¹ Danıştay vermiş olduğu bir kararda, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışın, taksitli satış veya kiranın sona ermesine ilişkin sözleşmelerden farklı ve kendine özgü bir sözleşme olduğu yönünde açıklaması mevcuttur. **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E.2006/1834, K.2006/3190, 26.12.2006 Tarihli Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E.2000/1243, K.2001/985, 20.03.2001 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

⁴⁵² Lütfü Dalamanlı, Faruk Kazancı ve Muharrem Kazancı, **İlmî ve Kazâî İçtihatlarla Açıklamalı Türk Medenî Kanunu- Eşya Hukuku-**, Cilt V(644-937), İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 93,1992, s.536.

Kural olarak bir menkul malın zilyedliğinin devri ile birlikte mülkiyeti de devredilmiş olmaktadır. Ancak mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satış sözleşmesinde, bir menkul mal satıcı tarafından alıcıya teslim edilmiş olmasına karşın, taraflar malın mülkiyetinin belirli bir şartın gerçekleşmesine kadar satıcıda saklı kalmasında anlaşılmaktadır. Bu sözleşmelerde gerçekleşmesi beklenen şart, “satış bedelinin (semenin) ödenmesi”dir. Bu itibarla mülkiyeti muhafaza kaydı tüm bedelini almamasına rağmen malın zilyedliğinin alıcıya devir eden satıcının alacağının, aynî bir teminatı teşkil eder⁴⁵³. Dolayısıyla mülkiyeti muhafaza, asıl alacağa bağlı olan ve onu teminat altına alan satış sözleşmesinden ayrı olarak tek başına kullanılmayan fer’î bir haktır⁴⁵⁴. Diğer bir anlatımla, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesi bağımsız bir varlığa sahip olmayıp, daha çok, ana sözleşmeye eklenen bir yan sözleşme niteliğindedir⁴⁵⁵.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinde taraflar öncelikle ‘bedelin ödenmesi’ ve ‘mülkiyetin devri’ yükümlülüğü doğuran bir sözleşme yaparlar. Söz konusu sözleşmede iki hukuki muamele mevcut olup, bunlardan birisi, satım, trampa ve karz gibi Borçlar Hukuku yönünden bir taahhüt muamelesi iken; diğeri aynî haklar yönünden zilyedlik ve mülkiyetin devri işlemi şeklindeki tasarruf muamelesidir⁴⁵⁶. Bu itibarla, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin hukuki dayanağını, BK’nın

⁴⁵³ Mülkiyeti muhafaza kaydının satıcının alacağının bir teminatı niteliğinde olduğu konusunda Danıştay Sekizinci Dairesi bir kararında şu açıklamaları yapmıştır: “.....mülkiyeti muhafaza kaydı, satılan aracın bedelinin alınmamasına rağmen taşınırı karşı tarafa teslim eden satıcının alacağının aynî bir teminatı oluşturur.....” . [Danıştay Sekizinci Dairesi’nin E.1992/487, K.1993/2488, 23.06.1993 Tarihli Kararı; Danıştay Sekizinci Dairesi’nin E.1993/1052, K.1994/2980, 08.11.1994 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

⁴⁵⁴ Danıştay Sekizinci Dairesi’nin E.1993/1052, K.1994/2890, 08.11.1994 Tarihli Kararı; Danıştay Sekizinci Dairesi’nin E.1992/487, K.1993/2488, 23.06.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); Yargıtay Dördüncü Hukuk Dairesi’nin E.1977/9039, K.1978/6402, 11.05.1978 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Kudret Aslan, , **Hacizde İstihkak Davası**, s.129.; Mustafa Reşit Karahasan, **Türk Medenî Kanunu-Eşya Hukuku**-, İki Cilt, Ankara: Sevinç Matbaası, 1977, s.1125.; Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, s.717.; ; Aydın Zevkliler, **“İflâsta Mülkiyeti Muhafaza”**, s.202.

⁴⁵⁵ Kudret Aslan, **Hacizde İstihkak Davası**, s.129 bkz. 167 no’lu dipnot.

⁴⁵⁶ Fahrettin Aral, **“Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1973, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1973-30-01-04/AUHF-1973-30-01-04-Aral.pdf> , s.203,206.; Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinde satıcının mal üzerindeki hakkı, şahsî olmayıp aynî hak niteliğindedir.[Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi’nin E.1987/4285, K. 1988/517, 11.02.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)].

214. maddesinin 2. fıkrası⁴⁵⁷ ile TMK'nın 764. ve 765. maddeleri⁴⁵⁸ oluşturmaktadır. Sözü geçen yasal düzenlemelerden mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin konusunu sadece “menkul malların” oluşturduğu, gayrimenkul mallar hakkında bu sözleşme tipinin yapılamayacağı ortaya çıkmaktadır⁴⁵⁹. Yine TMK'nın 764. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, hayvanlar da mülkiyeti saklı tutma sözleşmesinin konusunu oluşturmamaktadırlar.

4.2.2. Sözleşmenin Unsurları ve Şekli

Yukarıda da ele alındığı üzere mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinde ‘taahhüt muamelesi’ ve ‘tasarruf muamelesi’ olmak üzere iki hukuki muamele bulunmaktadır. Bu itibarla da, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesi çeşitli unsurlardan meydana gelmektedir ki, öncelikle taraflar arasında yapılan sözleşme, mülkiyeti nakil borcu yükleyen bir sözleşme olmalıdır. İkinci olarak da, mülkiyeti saklı tutmaya esas teşkil eden sözleşmenin konusu olan mal, karşı tarafa yani alıcı konumundaki tarafa teslim edilmiş olmalıdır⁴⁶⁰. Zira kural olarak, menkul malın teslimi, diğer bir ifadeyle zilyedliğin devri ile birlikte mülkiyeti de karşı tarafa devredilmiş olmaktadır⁴⁶¹. Menkul malların mülkiyetini karşı tarafa geçiren “zilyedliğinde devri” tasarrufundan söz edebilmek için sadece teslim yeterli olmayıp, aynı zamanda malikin mülkiyet hakkını karşı tarafa geçirme niyet ya da kasdı ile

⁴⁵⁷ 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 214. maddesinin başlığı “**Şartla Satım ve Mülkiyetin Muhafazası**” olup, maddede yer alan düzenleme “*Bir gayrimenkulün şartla satımı halinde şart tahakkuk etmedikçe satım, tapu siciline kaydedilemez. Mülkiyetin satıcı uhdesinde mahfuziyetine dair olan şart dahi tescil olunamaz.*” şeklindedir. Dolayısıyla 214. maddenin 2. fıkrasında gayrimenkuller hakkında herhangi bir şartın tescil olunamayacağı belirtilmek suretiyle, şarta bağlı olarak gayrimenkul satışının yapılamayacağı hüküm altına alınmaktadır.

⁴⁵⁸ 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu'nun 764. ve 765. maddeleri “**taşınır mülkiyetine**” ilişkin bölümün “**mülkiyetin saklı tutulması**” alt başlığında yer almaktadırlar. 764. madde hükmü genel olarak, mülkiyetin saklı tutulmasının geçerliliği için gerekli şekil şartını düzenlemektedir. Buna göre; “*Başkasına devredilen bir malın mülkiyetinin saklı tutulması kaydı, ancak resmî şekilde yapılacak sözleşmenin devralanın yerleşim yeri noterliğinde özel siciline kaydedilmesiyle geçerli olur. Hayvan satışlarında mülkiyeti saklı tutma sözleşmesi yapılamaz.*” . Yine 765. madde hükmü ise, “**taksitle satış**” başlığı altında “*Taksitle mal satan kimse, bu satımlara ilişkin özel koşullara uymak koşuluyla, mülkiyeti saklı tutma sözleşmesine dayanarak, sattığı malın geri verilmesini isteyebilir.*” düzenlemesini ihtiva etmektedir.

⁴⁵⁹ Bkz. Borçlar Kanunu'nun 214. maddesinin 2. fıkra hükmü.; **Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin** E.1974/1752, K.1974/2395, 10.09.1974 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁴⁶⁰ Kudret Aslan, **Hacizde İstihkak Davası**, s.129-130.; Fahrettin Aral, “**Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi**”, s.206.

⁴⁶¹ **Danıştay Sekizinci Dairesi'nin** E.1993/1052, K.1994/2890, 08.11.1994 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, s.717.

zilyedliği devretmesi; malı iktisap edenin de mülkiyeti iktisap niyet ya da kasdı ile devralması gerekmektedir⁴⁶². Dolayısıyla mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış, mülkiyetin teslim ile geçmesine ilişkin genel kuralın istisnasını teşkil etmektedir⁴⁶³.

Taraflar, yukarıda izah edilen şekilde bir irade ile tasarrufta bulunmaları halinde, teslim fiili mülkiyet nakli ya da devrini meydana getirecektir, aksi takdirde Kanun'un aradığı tarzda bir mülkiyet naklini ihtiva eden bir teslimden söz edilmesi mümkün değildir.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin diğer bir önemli unsuru da gerek BK ve gerekse TMK'nın yukarıda ele alınan maddelerinden anlaşılabacağı üzere, 'şarta bağlı bir hukuki muamele' olmasıdır. Bu şart, satış bedelinin veya taksitlerin tamamen ödenmesidir⁴⁶⁴. Sonuçta şarta bağlı sözleşmelerde, şarta bağlanan bir sözleşme meydana gelmekte fakat sözleşmenin sonuçlarını doğurması şarta bağlanmaktadır. O halde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılmış bir sözleşme de meydana gelmekte, fakat mülkiyetin alıcıya geçmesi unsuru şarta bağlanmaktadır.⁴⁶⁵

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinde, mülkiyet intikalinin bağlandığı şartın hukuki niteliği, diğer bir ifadeyle, şartın talikî bir şart mı yoksa infisahî bir şart⁴⁶⁶ mı olduğu hususu doktrinde tartışma yaratmaktadır. Ancak doktrindeki hakim görüş, söz konusu şartın "talikî şart" olduğu yönündedir⁴⁶⁷. Sonuç olarak, mülkiyeti

⁴⁶² Aynı yönde görüş için bkz. Kudret Aslan, **Hacizde İstihkak Davası**, s.130.; .; Aydın Zevkliler, **"İflâsta Mülkiyeti Muhafaza"**, s.200.

⁴⁶³ Azzem Özkan, **"Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri"**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı: 3, 2003, s.94.

⁴⁶⁴ Danıştay Yedinci Dairesi'nin E.1986/1539, K. 1988/2412, 27.10.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, s.717.; Fahrettin Aral, **"Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi"**, s.205-206.

⁴⁶⁵ Aydın Zevkliler, **"İflâsta Mülkiyeti Muhafaza"**, s.202.

⁴⁶⁶ Bir hukuki muamelenin hüküm ve neticeler doğurması, bir olayın vukuuna bağlanmış bulunuyorsa **talikî şart**; şayet hukuki muamelenin hükümlerinin sona ermesi bir olayın gerçekleşmesine bağlanmış ise **infisahî şarttan** söz edilmektedir (Turgut Akıntürk, **"Şart ve Mükellefiyet Kavramları Üzerinde Bir İnceleme"**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/322/3174.pdf>, s.225-226).

⁴⁶⁷ Mülkiyeti muhafaza kaydının **"talikî şart"** veya **"infisahî şart"** olarak nitelendirilmesinin önemli sonuçları vardır. Talikî şart olması durumunda ki, doktrindeki yaygın görüş bu yöndedir, zilyedliğin devrine rağmen mülkiyet alıcıya geçmez. Satıcı, alacağının tamamını tahsil edinceye kadar mülkiyet kendisinde kalır. Fakat infisahî şart olmasının kabul edilmesi halinde, mülkiyet menkul malın teslimi ile birlikte alıcıya geçer.

muhafaza kaydıyla satış, satış bedelinin tamamen ödenmesi talikî şartının gerçekleşmesine kadar geçecek süre boyunca, zilyedliğin veya kullanma hakkının alıcıya bırakılmasından ibarettir⁴⁶⁸.

TMK'nın 764. maddesi, mülkiyetin muhafaza sözleşmesinin geçerliliği için gerekli şekil şartını düzenlemektedir. Madde hükmüne göre; *“Başkasına devredilen bir malın mülkiyetinin saklı tutulması kaydı, ancak resmî şekilde yapılacak sözleşmenin devralanın yerleşim yeri noterliğinde özel siciline kaydedilmesiyle geçerli olur. Hayvan satışlarında mülkiyeti saklı tutma sözleşmesi yapılamaz.”* Madde hükmünden ve pek çok yargı kararından da anlaşılabacağı üzere, mülkiyeti muhafaza sözleşmesi, noterlikçe tasdik edilmeli ve özel sicile yani mülkiyeti muhafaza siciline kaydedilmelidir. Mülkiyeti muhafaza sözleşmesi noterce tasdik edilmedikçe ve sicile kaydedilmedikçe muteber sayılmamaktadır⁴⁶⁹. Fakat bu durum satış sözleşmesinin geçersiz olduğu anlamına gelmemekte, diğer şartları haiz ise satış sözleşmesi geçerliliğini korumaktadır. Ancak bu durumda mülkiyeti muhafaza kaydından söz etmek de mümkün değildir⁴⁷⁰. Şayet, muhafaza kaydı özel sicile tescil edilmemişse mülkiyet üçüncü kişiler nazarında ve taraflar arasında intikal etmektedir⁴⁷¹. Belirtilmesinde fayda vardır ki, sözleşmenin geçerli olabilmesi için noter tarafından re'sen düzenlenmesi şart da değildir⁴⁷². Buradan çıkan sonuca göre, mülkiyeti muhafaza sözleşmesinin tescil edilmesinin zorunlu olması, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin diğer unsurunu teşkil etmektedir.

(Fahrettin Aral, *“Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi”*, s.205.; Azzem Özkan, *“Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri”*, s.95.; Kudret Aslan, *Hacizde İstihkak Davası*, s.130.); Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi'nin E.1974/840, K. 1974/794, 08.04.1974 Tarihli Kararı ; Danıştay Yedinci Dairesi'nin E.1986/1539, K. 1988/2412, 27.10.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁴⁶⁸ Danıştay Yedinci Dairesi'nin E. 1986/1539, K. 1988/2412, 27.10.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁴⁶⁹ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun E.1943/36, K. 1944/14, 19.04.1944 Tarihli Kararı; Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun E.1980/5, K.1980/3, 26.11.1980 Tarihli Kararı ; Yargıtay Yirmibirinci Hukuk Dairesi'nin E.2004/2980, K.2004/4593, 06.05.2004 Tarihli Kararı; Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin E.1994/5628, K. 1994/7160, 30.11.1994 Tarihli Kararı; Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi'nin E. 1986/491, K.V1986/927, 18.02.1986 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Fahrettin Aral, *“Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi”*, s.209.

Farklı yönde görüş için bkz . Aydın Zevkililer, *“İflâsta Mülkiyeti Muhafaza”*,s.197.

⁴⁷⁰ Yargıtay İkinci Hukuk Dairesi'nin E.1975/5566, K. 1975/5585, 19.06.1975 Tarihli Kararı; Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin E.1990/1951, K. 1990/3346, 13.09.1990 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); Azzem Özkan, *“Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları”*, s.3.

⁴⁷¹ Mustafa Reşit Karahasan, *Türk Medenî Kanunu-Eşya Hukuku-*, İki Cilt, s. 1126.

⁴⁷² Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, *Türk Eşya Hukuku*, s.718.; Fahrettin Aral, *“Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi”*, s.209.

4.3.3. Hüküm ve Sonuçları

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan menkul malın mülkiyetinin intikali, bedelin (semenin) tamamen ödenmesi şartına tabi tutulmuştur. Şart, bu sözleşmede mülkiyetin intikalının özünü ya da esasını teşkil etmektedir⁴⁷³. Menkul mal karşı tarafa teslim edilmiş olmasına rağmen ancak şartın gerçekleşmesi, yani bedelin veya taksitlerin tamamen ödenmesi ile, mülkiyet karşı tarafa intikal etmektedir. Bu ana kadar, mülkiyet satıcıda kalmaktadır⁴⁷⁴. Alıcı teslim aldığı menkul malı maliki gibi kullanabilir, fakat satamaz ve rehin edemez⁴⁷⁵. Eğer mülkiyeti muhafaza kaydıyla satılan malın alıcısı bedeli ödemede temerrüde düşerse, şart gerçekleşmemiş olur. Bu durumda satıcı sözleşmeyi feshedebilir ve malın iadesini talep edebilir⁴⁷⁶.

4.3. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satış Sözleşmesinde Zilyedliğin Devri ve Vergiyi Doğuran Olay

KDV’de vergiyi doğuran olayı en genel anlamda, Türkiye’de yapılmış olan teslim fiili meydana getirmektedir. Ancak genel kural olarak, KDV açısından vergilendirilmesi gereken teslim fiilinin mülkiyeti devretme kasdını ihtiva etmesi gerekmektedir, aksi halde vergilendirilmeyi gerektiren bir teslimden söz etmemiz mümkün olmamaktadır.

Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinin genel olarak konusunu teşkil eden menkul mallarda mülkiyetin karşı tarafa intikali “zilyedliğinde devri” tasarrufu ile gerçekleştirilmektedir. Ancak genel kurala istinaden, menkul mallarda da sadece teslim yeterli olmamakta, KDV açısından bir vergiyi doğuran bir olaydan söz edilmesi için aynı zamanda malikin mülkiyet hakkını karşı tarafa geçirme niyet ya da

⁴⁷³ Fahrettin Aral, “*Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi*”, s.212.; Yargıtay Yirmibirinci Hukuk Dairesi’nin E. 2005/11333, K. 2005/11602, 15.11.2005 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁴⁷⁴ Kemal T. Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, *Türk Eşya Hukuku*, s.719.; Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi’nin E.1984/71, K.1984/753, 08.03.1984 Tarihli Kararı ; Yargıtay Onüçüncü Hukuk Dairesi’nin E.1974/840, K. 1974/794, 08.04.1974 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁴⁷⁵ Azzem Özkan, “*Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri*”, s.3.; Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi’nin E.1984/71, K.1984/753, 08.03.1984 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁴⁷⁶ Kudret Aslan, *Hacizde İstihkak Davası*, s.132.

kasdı ile zilyedliği devretmesi gerekmektedir⁴⁷⁷. Dolayısıyla mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış sözleşmesinde teslim fiili yalnız başına mülkiyeti intikal ettirmeye yeterli olmayıp, satıcı mülkiyeti ancak şarta bağlı olarak devretmektedir⁴⁷⁸. Bu bağlamda, teslim anında mülkiyeti devir kasdının varlığından söz edilememektedir.

Sonuç olarak, KDVK, 3. maddenin ‘c’ bendinde düzenleme altına aldığı “mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda zilyetliğin devrini”, mülkiyet intikali kasdı olmamasına rağmen, teslim kabul ederek vergilendirmek istemektedir. Dolayısıyla zilyedliğin devri ile birlikte vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır. Bu durumda, mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış işleminin, mülkiyetin teslim ile geçmesi konusuna ilişkin genel kuralın istisnasını teşkil ettiğini söyleyebiliriz⁴⁷⁹.

⁴⁷⁷ Aynı yönde görüş için bkz. Kudret Aslan, “**Hacizde İstihkak Davası**”, s.130.

⁴⁷⁸ Fahrettin Aral, “**Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi**”, s.205-206.

⁴⁷⁹ Azzem Özkan, “**Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri**”, s.94.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TESLİM OLGUSUNA BAĞLI OLARAK OLUŞAN VERGİYİ DOĞURAN HALLER

I. TESLİM VE/VEYA HİZMET DOLAYISIYLA ORTAYA ÇIKAN VADE FARKLARI VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Vade Farkı Kavramı ve Tanımı

Vade farkı (term difference), yasal düzenlemeler kapsamında tanımlanmış ve kabul edilmiş bir kavram değildir. Kavram, son yıllarda ülkenin içinde bulunduğu enflasyonist ortam nedeniyle yargı kararları ile ortaya çıkmış olup, para borcunun ifasındaki gecikmeden zarar gören alacaklıyı koruma amacını taşımaktadır. Bu nedenle de, hem tanımı hususunda hem de yargısal ve idari uygulamada ve doktrinde görüş ayrılıklarına konu olmaktadır. Uygulamada ise kavramın, gerek sözleşmelere gerekse de faturaya “*alacağın belli bir zamanda ödenmesi halinde belli bir oranda vade farkı alınacağı*” kaydı konulmak suretiyle, hayata geçirilmekte olduğu görülmektedir⁴⁸⁰.

Vade farkının, yasal düzenlemeler çerçevesinde tanımı olmamasına karşılık, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu’nun E.2001/1, K.2003/1, R.G.24.12.2003 Günlü Kararı’nda söz konusu vade farkı kavramının tanımı yapılarak doktrin ve uygulamaya yön verilmiş, bu konudaki yasal boşluk doldurulmuştur. Yargıtay’ın ilgili kararında “*Vade farkı, veresiye veya taksitle satışlarda ilk satış bedeline, yani semene, belirli oranlarda yapılan ilavedir; başka bir anlatımla vade farkı, mal ve hizmet satış sözleşmesinde kararlaştırılan veya ticari teamüllere göre vade tarihinden başlayarak fiili ödeme tarihindeki mal ve hizmet bedeline ekleme yapılmak suretiyle semenin ulaştığı miktarı ifade etmektedir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımda vade farkının, mal ve hizmet bedelinin ödenmesi gereken günde ödenmemesi halinde alacağın gecikmesi nedeniyle ulaştığı miktar, yani mal veya

⁴⁸⁰ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, R.G. 24.12.2003, Sayı:25326, E.2001/1, K.2003/1 sayılı Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>, s.7.

hizmetin yeni fiyatı olarak ifade edilmekte olduğu görülmektedir⁴⁸¹. Tanımda ifadesini bulan ve vade farkı olarak adlandırılan miktarın belirlenmesindeki en önemli ölçütün ise paranın zaman maliyeti olmasıdır⁴⁸².

2. Vade Farkının Ortaya Çıktığı Durumlar ve Hukuki Niteliği

Vade farkı, mal ve hizmet satış sözleşmesinde, diğer bir ifadeyle, veresiye ve/veya taksitli satış sözleşmelerinde taraflarca kararlaştırılan vadede ödeme yapılmaması halinde, ilk satış bedeline ilave edilen miktar olarak tanımlanabilmektedir. Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun tanımladığı vade farkının, bir satış sözleşmesinden yani, özellikle veresiye veya taksitli satış sözleşmesinden kaynaklandığı vurgulanmaktadır. Dolayısıyla vade farkının hukuki kaynağını teşkil eden hususlardan birisi olarak “veresiye veya taksitli satış sözleşmelerini” göstermemiz mümkün olup, bu noktada, ayrıntıları diğer bölümlerde yeri geldikçe ele alınan satış sözleşmesi ve taksitli satış sözleşmesinin kısaca açıklanması gerektiği kanısındayız.

Satış sözleşmesi (satım sözleşmesi) ve nev'ileri BK'da ifadelerini bulmaktadır. Buna göre, BK'nın 182. maddesinin 1. fıkrasında, “*Satış bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, satış sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerden olup, tarafların edimleri birbirleriyle değiştirilmektedir⁴⁸³. Buna göre, satıcı, satılan şeyin mülkiyet ve zilyetliğini alıcıya devretmek bakımından borçlu, satış bedelini (semeni) alıcıdan istemek bakımından alacaklıdır. Alıcı da, satış bedelini (semeni) satıcıya ödemek bakımından borçlu, fakat satılan şeyin mülkiyet ve zilyetliğinin kendisine devredilmesini satıcıdan istemek bakımından alacaklıdır⁴⁸⁴.

Satış sözleşmesinin türlerinden birisini teşkil eden taksitle satış sözleşmesi de BK'nın 222-224. maddelerinde hüküm altına alınmaktadır. BK'nın 221. maddesinin (1).

⁴⁸¹ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu, R.G. 24.12.2003, Sayı:25326, E.2001/1, K.2003/1 sayılı Kararı, s.8.

⁴⁸² İbrahim Özdemir- Mustafa Çelen, “*Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:264, Ağustos 2003, s.23.

⁴⁸³ Aydın Zevkliler, *Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri*-, Ankara: Seçkin Yayınları, 2004, s.52.

⁴⁸⁴ Turgut Akıntürk, *Borçlar Hukuku- Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri*-, s.213.

fıkrasında açıkça taşınır bir maldan bahsetmek suretiyle, taksitle satışın esas itibariyle, yalnızca taşınır satışının konusuna giren mal ve haklara ilişkin olabildiğini⁴⁸⁵ ve tapuya kayıtlı taşınmazların satımında, sözü geçen madde hükümlerinin uygulanamayacağını düzenleyerek hüküm altına almaktadır⁴⁸⁶. Veresiye (kredili) satışın özel bir türü olan taksitle satışta, malın parası, taksitten sonra, bölük pörçük, parti - parti, taksitler halinde ödenir. Bu açıdan da, teslimden evvel belirli bir ön ödemenin yapılmış olması, satışı taksitli satış olmaktan çıkarmaz⁴⁸⁷. Bu durumda, taksitli satış işleminde, mal, sözleşme ile teslim edilmekte ve malın teslimi ile birlikte, satış bedelinin belli bir kısmı tahsil edilmektedir. Satış bedelinin bakiyesi, yani kalan kısmı ise satıcıya, bir veya birden fazla taksitlerle ödenmektedir⁴⁸⁸.

Bir satışın taksitle satış olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi aranmaktadır⁴⁸⁹:

a) Satış parasının birden fazla vadelerde bölüm bölüm ödenmesinin kararlaştırılmış olması gerekmektedir: Burada taksit sayısının birden fazla olması yeterli olmaktadır.

b) Satış konusunun taşınır şey veya haklar olması gerekmektedir. Dolayısıyla tapuya kayıtlı taşınmazlar, taksitle satışa konu yapılamazlar, yapıldığı durumlarda ise BK'nın 222-224. madde hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

c) Satılanın alıcıya hiç olmazsa taksitlerin bir kısmının ödenmesinden önce teslim edilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıntıları yukarıda izah edildiği üzere, taksitli veya veresiye satışlarda ortaya çıkan vade farkının KDV karşısındaki durumunun tespiti gerekmektedir. KDVK'da vergiyi doğuran olay, Kanun'un 10. maddesinin 'a' bendinde, malın teslimi veya hizmetin ifa edilmesi şeklinde düzenlenmektedir. Bu sebeple de, malın teslimi

⁴⁸⁵ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri (Akdin Muhtelif Nev'ileri)**, Cilt I, s.228.

⁴⁸⁶ Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku-Özel Borç İlişkisi**-,s.101.

⁴⁸⁷ Hüseyin Hatemi, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpsıcı, **Borçlar Hukuku-Özel Bölüm**, s.124.

⁴⁸⁸ Tamer İnal, **Tüketici Kredileri ve Tüketici Kredisi Sözleşmeleri**, İstanbul: Kazancı Kitap A.Ş., 2. Bası, 2005, s.372.

⁴⁸⁹ Cevdat YAVUZ, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.205-206, Fahrettin Aral, **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri**- s.101.

anında doğan KDV'nin, malın bedelinin tahsil edilmesi ile bir ilişkisi bulunmamaktadır⁴⁹⁰. Buna bağlı olarak da, taksitli ya da veresiye satışlarda da KDVK açısından vergiyi doğuran olay, mal teslim edildiği veya hizmet ifa edildiği anda meydana gelmektedir. Yani KDV'de vergiyi doğuran olay olan teslim veya hizmet işleminin gerçekleşmesi bakımından, bedelin ödenip ödenmemesinin veya bir kısmının ödenmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Öyle ki, teorik olarak teslim veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, bedelin tamamı üzerinden KDV hesaplanıp ödenmesi gerekmektedir. Çünkü kanunumuzda, KDV açısından tahsil esası değil, tahakkuk esası geçerli olup, tahakkuk esasına göre, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla alacak olarak doğmuş olması⁴⁹¹, vergilendirme açısından yeterlidir. Bu konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴⁹² da, taksitli satışlarda, vergiyi doğuran olayın malın teslimi anında meydana geldiği ve müşterinin malın bedeli ile birlikte vade farkını da borçlandığı, verginin matrahına dâhil olan bu meblağa ait KDV'nin, bedelin taksitler halinde ödenmesi sırasında hesaplanmasına imkân bulunmadığı, taksitli satışlarda KDV'nin taksit miktarı ve dönemler itibarıyla hesaplanıp beyan edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Yine Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁴⁹³, kredi kartıyla vade farkı alınarak yapılan taksitli satışlarda, vade farkı dâhil toplam tutar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği yönünde bir görüş ileri sürülmüştür. Konuya ilişkin İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen diğer bir muktezada⁴⁹⁴ ise, "...malın vadeli ya da peşin satılmasının KDV açısından sonucu etkilemediği, borçlanılan tutar ve ticari kazancın tespitinde, tahakkuk esasının bir sonucu olarak KDV'nin toplam satış bedeli üzerinden, vadeli satışlarda vade farkları dâhil hesaplanarak tahsil edilmesi gerektiği"

⁴⁹⁰ **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.2000/6175, K. 2002/755, 20.02.2002 tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁴⁹¹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.608, Emin Taylan, **Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 1994, www.mevzuat.dergi/makaleler/199406279-57972,s.2., Öncel-Kumrulu-Çağan, s.252.

⁴⁹² **Maliye Bakanlığı'nın** 10.03.1988 Tarihli Muktezası (Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.606.)

⁴⁹³ **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının** B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-06-1012 sayılı Muktezası, http://www.vergihaber.com/vh_1507_kredi%20kartiyla%20vade%20farki%20alinarak%20taksitli%20sat%20belge%20duzeni.htm.

⁴⁹⁴ **İstanbul Defterdarlığı'nın** 09.08.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.812 Sayılı Muktezası, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza\(kdv/ornek136.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza(kdv/ornek136.htm).

doğrultusunda görüş ileri sürülmüştür. Yine Danıştay Yedinci Dairesi⁴⁹⁵ de aynı yönde karar vererek, vadeli satışta, KDV'nin toplam satış bedeli üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmiştir⁴⁹⁶.

Açıklamış olduğumuz yargı kararı ve muktezalardan, taksitli satışlarda vergiyi doğuran olayın, malın teslimi anında meydana geldiğini ve buna ilişkin KDV'nin de, malın bedeli ile vade farkının toplamından oluşan toplam bedel üzerinden hesaplanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir. Bunun yasal dayanağını, KDVK'nun 24. maddesinin 'c' fıkrası oluşturmaktadır ki, bu madde hükmüne göre vade farkı, KDV matrahına dâhil unsurlar arasında sayılmaktadır. Söz konusu açıklamalar ışığında, taksitli veya veresiye satışlarda, satış akdinin yapıldığı sırada kararlaştırılan vade farkı da dâhil toplam bedel üzerinden, teslimin gerçekleştiği sırada veya teslimden evvel fatura düzenlenmesi durumunda, faturanın düzenlendiği sırada KDV hesaplanmak zorundadır, değerlendirmesini yapabiliriz.

Ayrıca taksitli veya veresiye satışlarda, bazı durumlarda sözleşmede belirlenmiş olan fiyatın ne kadarının mal bedeli, ne kadarının vade farkı olduğunun tespiti de çok zordur. Bu nedenle de mal bedeli ve vade farkını ihtiva eden toplam bedelin, matrah olarak dikkate alındığı görülmekte olup⁴⁹⁷, bu konuda Yargı Organları ile Vergi İdaresi fikir birliği içindedirler.

Uygulamada vade farkının ortaya çıktığı diğer bir durum da, *kredi kartı ile yapılan taksitli satışlarda kararlaştırılan vade farkları* olup, bunların KDV karşısındaki durumunun da izahı gerekmektedir. Kredi kartı ile yapılan satışlarda, KDV'yi doğuran olayın tespitine ilişkin olarak verilen bir muktezada⁴⁹⁸ "malın teslimi anında toplam bedel üzerinden faturası düzenlenen taksitli satışlar açısından vergiyi doğuran olay, faturanın düzenlendiği tarihte (ki, bu tarihte zaten mal teslimi de gerçekleşmiş ve bunun üzerine fatura düzenlenmiştir) meydana geleceğinden, vergi, fatura bedeli üzerinden

⁴⁹⁵ Danıştay Yedinci Dairesi'nin K.1991/695, E.1990/5234, 19.02.1991 Tarihli Kararı, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁴⁹⁶ Kredi kartı ile yapılan satışlarda KDV'yi doğuran olayın tespiti açısından bkz. **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** 03.08.2006 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-06-75/3344 Sayılı Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/lmg/Uploads/mukteza/vuk/vuk_126.doc.

⁴⁹⁷ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.116.

⁴⁹⁸ **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** 03.08.2006 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-06-75/3344 Sayılı Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/lmg/Uploads/mukteza/vuk/vuk_126.doc.

hesaplanacak ve faturanın düzenlendiği vergilendirme döneminde beyan edilecektir” şeklinde açıklama yapılmıştır. Söz konusu muktezadan, kredi kartı ile taksitli yapılan satışlarda KDV’nin, taksitleri de ihtiva eden toplam bedeller üzerinden hesaplanması gerektiği anlaşılmaktadır. Konuya ilişkin diğer bir mukteza⁴⁹⁹ da, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiştir. Buna göre, banka ile satıcı arasında özel bir sözleşme olması halinde, satıcı firma tarafından yapılan satışların, banka tarafından taksitlendirilmesi ve kredi kartına taksit yapılarak (kart hamillerinin banka tarafından kredilendirilerek) vade farkı, faiz vb. ödemelerin satıcı firmalarca tahsil edilmeyerek, yapılan sözleşme hükümleri dikkate alınarak banka tarafından tahsil edilmesi halinde, firmanın teslimin yapıldığı anda düzenlediği faturada, söz konusu vade farkı veya faiz tutarının, satış bedelinden indirilmesi mümkün bulunmuştur. Burada sözü geçen vade farkı, banka tarafından önceden belirlenmiş faiz oranına göre, peşin satış tutarının üzerine pos makinesi tarafından hesaplanan bir fark olup, banka tarafından kredi kartı sahiplerine sağlanan “tüketici kredisine” uygulanmakta olan faiz mahiyetindedir⁵⁰⁰. Bu durumda, kredi kartı veren bankalar, kart sahiplerine gayrî nakdî veya nakdî kredi sağlamaktadırlar. Bu işlemler nedeniyle, bu kişilerden ve satıcılardan almış oldukları komisyonlar, hizmet bedelleri, faiz gibi gelirler, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine⁵⁰¹ tabi olup, KDVK’nın 17/4-e. maddesi uyarınca, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemler, KDV’den istisna tutulmaktadır. Dolayısıyla, banka tarafından verilen kredi kartları vasıtasıyla kullandırılan tüketici

⁴⁹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 23.01.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11902 Sayılı Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/350.htm> - 18k

⁵⁰⁰ Serkan Güngör, “*Kredi Kartı Vasıtasıyla Yapılan Taksitli Satışlarda Katma Değer Vergisi Matrahının Tespiti ve Uygulanması*”, *Yaklaşım*, Haziran 2006, www.mevzuat.dergi/makaleler/200606068162.htm-50318.

⁵⁰¹ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 28. maddesinin 1. fıkrasına göre, banka ve sigorta şirketlerinin, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre yaptıkları 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. Yine ikinci fıkrasında da, bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. (23.07.1956 Resmî Gazete tarihli., 9362 sayılı 6802 Gider Vergileri Kanunu)

kredisi faizi mahiyetindeki vade farklarının veya faizlerin, KDV matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir⁵⁰².

Ancak muktezaya göre, banka ile satıcı arasında özel sözleşme olmaması halinde, teslimin yapıldığı anda, kredi kartından çekilen slip tutarının tamamı üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, bu durumda uygulanan vade farkı satış tutarından indirilemeyecektir. Dolayısıyla da vade farkı dâhil toplam bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Kredi kartı ile yapılan satışlar konusunda verilmiş olan ve ayrıntılı açıklamaları ihtiva eden söz konusu mukteza ilk etapta, banka ile satıcı arasında herhangi bir akdi ilişkinin olup olmadığına bakılması ve eğer var ise, bu sözleşme hükümlerine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır.

Vade farklarının, özellikle sonradan ortaya çıkan vade farklarının hukuki niteliği konusunda, literatürde üzerinde durulan ve tartışılan diğer bir husus da, vade farklarının bir “finansman hizmeti” mahiyetinde, müstakil bir hizmetin karşılığı bedel olup olmadığı konusudur⁵⁰³. Bu konuda Vergi İdaresinin de farklı zamanlarda farklı fikirler açıkladığını görmekteyiz. Vergi İdaresi, faturada gösterilen vade farkını, ilgili mal veya hizmetin bedeline dâhil bir unsur olarak kabul etmiş, daha sonra fikir değiştirerek, vade farkının, “finansman hizmetinin” bedeli olarak KDV’ye tabi tutulması gerektiğini ileri sürmüştü⁵⁰⁴ ve son olarak tekrar görüş değiştirerek, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farklarının, KDV matrahına dâhil edilerek, teslim ve hizmet işlemlerinin tabi olduğu oran üzerinden vergilendirilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir⁵⁰⁵. Vergi İdaresinin bu konuda nihayetinde vermiş olduğu, vade farklarının, mal ve hizmet işlemlerine bağlı olarak ve işlemlerin bir unsuru şeklinde vergilendirilmesi gerektiği konusundaki görüşüne katılmaktayız. Ayrıca vade

⁵⁰² Bu konuda aynı yönde görüş için bkz. Serkan Güngör, s.5.

⁵⁰³ Vade farkının bir **finansman hizmeti** olarak Katma Değer Vergisine tabi olduğu konusunda, daha ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, s.52, Ali Alıç, “**Vade Farklarının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**”, **Yaklaşım**, Aralık 2004, www.mevzuat.dergi/makaleler/2004125015.htm-69827, s.2.

⁵⁰⁴ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1), <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf>, s.52.

⁵⁰⁵ **105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 30/06/2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

farklarının, mal ve hizmet bedelinden ayrı bir finansman hizmeti olarak vergilendirilmesi düşüncesi, mevcut KDVK uyarınca mümkün olmayıp⁵⁰⁶, KDVK'nın 24/c maddesi bağlamında matrahın yani bedelin bir unsurunu teşkil etmektedir. Bu konuda Yargıtay 11. ve 19 Hukuk Daireleri'nin de aynı yönde karar vermiş olduğu görülmektedir⁵⁰⁷.

Vade farkının hukuki niteliği açısından açıklanması ve tespit edilmesi gereken bir husus da, vade farkının “faiz” olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceğidir. Eğer vade farkı, faiz olarak nitelendirilebilirse, hangi tür faiz içerisinde değerlendirebileceğimiz konusu da önem taşımaktadır. Bu sebeple bu noktada faiz ve türleri konusunun açıklanması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Faiz esas itibarıyla, para borçlarında söz konusu olup, anaparaya ilişkin alacağın, yani asıl alacağın bir parçası olmayıp, ondan ayrı bir talep hakkı doğurmaktadır⁵⁰⁸. Dolayısıyla faiz alacağı, asıl alacaktan bağımsız bir nitelik taşımakta, yani asıl alacağı genişleten fer'î (ikincil) bir hak mahiyetine bürünmektedir⁵⁰⁹. Bu açıdan asıl alacağın bağımlı bir unsur olarak da kabul edilemez. Kısacası bu fer'î hak, alacak hakkının bir unsuru değil, alacaktan ayrı, özel bir hak niteliğinde ve alacak hakkının bir eklentisi olmaktadır⁵¹⁰. Doktrinde faiz, “*kapital faizi* (anapara)” ve “*temerrüt faizi*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁵¹¹. Ayrıca alacağın gecikmesi nedeniyle, ilk satış bedeline belli oranda yapılan ilave ile, mal veya hizmetin ulaştığı

⁵⁰⁶ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.608.; **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** 12.12.2002 Tarihli ve B.07-4.DEF.0.16.12- GEL.KDV300.02.208 Sayılı Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/otv/otv_001.doc.

Farklı yönde görüş için bkz. Fatih Dural, **Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi**, **Yaklaşım**, Ekim 1993, www.mevzuat.dergi/makaleleri/199310129.htm-29867, s.2.;

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2008/12010 Tarihli ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KDV--2008-MUK-25 Sayılı Mukzası'nda, “Merkezden serbest bölgedeki şubelerdeki cari hesaplara para transferleri işlemlerinin bir tür finansman hizmeti mahiyetinde KDV'ye tabi olduğu ve buna ilişkin vade farklarının da KDV'ye tabi tutulması gerektiği hk. (<http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2008/kdv/12010.htm>.)

⁵⁰⁷ **Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin** E.1997/7632, K.1997/7311, 23.10.1997 Tarihli Kararı; **Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi'nin** E.1995/1918, K.1995/9774, 16.11.1995 Tarihli Kararı (Sinerji Mevzuat ve İctihat Programları).

⁵⁰⁸ Oğuz Kürşat Ünal, “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, s.9 (dipnot no 10).

⁵⁰⁹ Tamer İnal, **Ticari İşletme Hukuku**, s.35-36.; Ejder Yılmaz, s.361.

⁵¹⁰ Tamer İnal, **Ticari İşletme Hukuku**, s.36.

⁵¹¹ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.64., Oğuz Kürşat Ünal, “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, s.9.

yeni fiyat olan vade farkı tanımı içerisinde yer alan ‘ilk satış bedeline belli bir oranda yapılan ilave’ ifadesinden, ilk satış bedeline belli oranda faiz eklenmesi suretiyle, mal veya hizmetin yeni bir fiyata ulaşmakta olduğu tespiti yapılabilmektedir. Dolayısıyla da bu açıklamalardan vade farkının bir tür faiz olarak nitelendirilebileceği kanısındayız. Bu tespit ve değerlendirmelerin ardından, vade farkının temerrüt ya da kapital faiz türlerinden hangisi içerisinde nitelendirilebileceğinin de tespiti gerekmektedir.

Temerrüt faizi, borçlunun borcunu yerine getirmekte gecikmesi (temerrüdü) durumunda ödemesi gereken faiz⁵¹² olarak tanımlanabilir. Yukarıda ayrıntılı olarak izah ettiğimiz üzere vade farkında, vade tarihi ile fiili ödeme tarihi arasındaki zaman için, belirlenen oranda bedel ilave edilmesi ile yeni bir bedele ulaşmakta olup, temerrüt faizi için aranan, borçlunun borcunu ifada gecikmesi hali, burada söz konusu değildir. Çünkü vade farkında, taraflarca önceden kararlaştırılmış bir vade, bunun için uygulanacak bir oran söz konusudur. Yoksa borçlunun sonradan düştüğü temerrüd dolayısıyla ödenen bir faiz ya da ilave bedel söz konusu değildir.

Ayrıca temerrüt faizi, vadenin bittiği veya alacaklıya ihtarin ulaştığı tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır⁵¹³. Dolayısıyla, vade farkını da ihtiva eden yeni bedelin, vadesinde ödenmemesi durumunda, ayrıca temerrüt faizi de talep edilebilmektedir. Oysaki, vade farkında, taraflarca önceden belirlenmiş bir ödeme vadesi ve bu vade için belirlenmiş belli bir oran mevcuttur.

Sonuç olarak, vade farkı için temerrüt faizi tanımlamasının yapılması mümkün görünmemektedir. Ayrıca vade farkının temerrüt faizi olduğu kabul edildiği takdirde, BK’nın 104. maddenin (3) fıkra hükmüne göre de, faize faiz yürütülemeyeceğinden, vade farkında temerrüt halinde, faiz uygulanması da mümkün olmayacaktır⁵¹⁴.

⁵¹² 818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 103. madde hükmü., Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.361.

⁵¹³ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.64.

⁵¹⁴ Oğuz Kürşat Ünal, “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, s.9 (dipnot no 10), Talha Apak, “*Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti*”, 24.07.2007, www.alomaliye.com/2007/Talha_apak_vade_fark.htm , s.2.

*Kapital faizi*⁵¹⁵, bir para tutarını talep hakkına sahip bulunan alacaklıya, bu paradan belli bir süre yoksun kalması nedeniyle, borcun vadesine kadar (iade edilmesi gereken tarihe) ödenen karşılığının ifade etmektedir⁵¹⁶. Vade farkı da taraflarca satış bedeli olarak belirlenen alacağın, yani satış bedelinin taksitler halinde belli süreler içinde istenmesi hususunun kararlaştırılması nedeniyle⁵¹⁷, belli bir oranda yapılan ilave ile ulaştığı yeni bedeldir. Burada taraflarca akdi bir ilişki ve bu ilişkide kararlaştırılmış bir ödeme tarihi ve faiz söz konusudur. Bu da, taraflarca belirlenen ilk satış bedelinin, belli sürelerde, alıcıda kalmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, vade farkının, taraflarca sözleşme ile belirlenen akdi bir faiz niteliğinde olduğu ve bu gerekçeyle de kapital faizi olarak nitelendirilebileceği kanısındayız⁵¹⁸.

3. Faturada Yer Alan Vade Farkı Kaydının Hukuki Niteliği ve Neticeleri

Fatura kavramı⁵¹⁹, Vergi Usul Kanunu’nun 229. maddesinde tanımlanmakta, 230. maddesinde ise, faturada bulunması gereken en az bilgilerin neleri ihtiva ettiği sayılmaktadır. 229. madde hükmüne göre, “*fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesikadır.*” 230. maddede sayılan ve faturada yer alması gereken en az bilgiler ise, faturanın düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası, faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin nev’î, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır...) şeklinde belirtilmektedir.

⁵¹⁵“ Kapital faizi” yerine, doktrinde “sermaye, ana para faizi” ifadeleri de kullanılmaktadır.

⁵¹⁶Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.64.

⁵¹⁷ Oğuz Kürşat Ünal, “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, s.12.

⁵¹⁸ Oğuz Kürşat Ünal, “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, s.12.

⁵¹⁹ Fatura konusunda daha ayrıntılı bilgi için “Faturanın Tanımı ve Hukuki Niteliği” konu başlığı altında yapılmış olan açıklamalara bakınız.

Yukarıda, fatura düzenlenirken bulunması gereken bilgilerin “en az” neleri ihtiva etmesi gerektiği sayılmıştır. Dolayısıyla Kanun hükmünün bu ifadesinden, faturanın varlığından söz edebilmek için, faturada, “en az” yukarıda sayılan bilgilerin mutlaka bulunması gerektiği ve fakat taraflar arasında yapılan akdi ilişkide kararlaştırılan diğer bazı bilgilerin de yer alabileceği anlaşılmaktadır. Bunun yanı sıra, faturaya ilişkin düzenlemelerin TTK’da da yer aldığını görmekteyiz. Ancak TTK’da faturaya ilişkin bir tanıma yer verilmemiş sadece Kanun’un 23. maddesinin 1. ve 2. fıkraları, faturanın münderecatı ve ispat külfetine ilişkin hükümlere yer vermiştir⁵²⁰. İlgili maddenin 2. fıkrasında, “....Bir faturayı alan kimse aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde münderecatı hakkında bir itirazda bulunmamışsa münderecatını (kapsamın, içeriğini) kabul etmiş sayılır.” ifadeleri yer almaktadır. Bu noktada konumuz açısından önemli olan konu ise, vade farkı kaydının fatura münderecatından yani içeriğinden, kapsamından sayılıp sayılamayacağıdır.

VUK ve TTK açısından faturadan söz edilebilmesi için⁵²¹, taraflar arasında daha evvel yapılmış bir satım, hizmet, istisna sözleşmesi gibi bir akdi ilişkinin bulunması gerekmektedir⁵²². Fatura, akdin ifa, yani yerine getirilme safhası ile ilgili ticari bir belge olduğundan⁵²³, akdin şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve akitle karşılıklı olarak borçlanılan edimlerin kısmen veya tamamen ifa edildiğini veya edilmediğini tevsik eden bir belgedir⁵²⁴. Bu açıdan da, TTK’nın 23. maddesinin 2. fıkrasına göre, itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği de ancak, sözleşmenin ifasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan hususlara (satılan malın veya yapılan işin adedi, türü, bedeli, ücreti gibi) ilişkin olabilir⁵²⁵.

⁵²⁰ Oğuz Kürşat Ünal, “Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecatından Sayılır mı?”, s.2.

⁵²¹ Oğuz Kürşat Ünal, “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti,” s.48.

⁵²² Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.139-140., **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**’nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.6.; Bumin Doğrusöz, “Faturalardaki Vade Farkı Kaydı”, **Referans Gazetesi**, (07.04.2008), s.4

⁵²³ Bumin Doğrusöz, “Faturalardaki Vade Farkı Kaydı”, **Referans Gazetesi**, (07.04.2008), s.4.; Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.141., **Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi**’nin E.1999/ 4192, K.1999/4070, 15.11.1999 Tarihli Kararı (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programları); **Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu**’nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.6.

⁵²⁴ Oğuz Kürşat Ünal, “Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti,” s.48.

⁵²⁵ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, s.141.

Vade farkının varlığından söz edebilmek için de, öncelikle, taraflar arasında bir akdî ilişkinin var olması gerekmektedir. Zira söz konusu akdi ilişkiye vade farkının tanımında yer alan, veresiye veya taksitli satışlarda, ... mal veya hizmetin ulaştığı yeni satış bedeli ifadelerinden ulaşmamız da mümkündür. Dolayısıyla vade farkının varlığı taraflarca başlangıçta, sözleşme ilişkisi kurulurken kararlaştırılabileceği gibi, daha evvel kurulmuş olan sözleşme şartlarına ek olarak, tarafların müşterek kabulü ile sonradan da ortaya çıkabilir⁵²⁶. Fatura ise akdin ifa safhasıyla ilgili bir belge olup, akdin şartları daha evvel taraflarca kararlaştırılmaktadır. Bu açıdan, vade farkına ilişkin bilgilerin, faturada bulunması zorunlu bilgiler arasında sayılmasının yerinde olmadığı kanısındayız. Zira taraflarca yapılan sözleşme gereği kararlaştırılan bir vade farkı var ise, fatura vade farkını da ihtiva eden toplam bedel üzerinden kesilebildiği gibi, vade farkı ayrı olarak gösterilip yine toplam bedel üzerinden de fatura kesilebilir. Bu konuda Yargıtay kararları arasında bir birlik olmayıp, Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin⁵²⁷ verdiği bir kararda, vade farkı kaydının, faturanın zorunlu içerğine dahil olmadığı belirtilmektedir. Yine Yargıtay 19. Hukuk Dairesi⁵²⁸ ise, bu konuda tam tersi yönde görüş bildirmektedir. Ancak zorunlu olmamakla birlikte, vade farkı vb bilgilerin faturada yer almasında da bir sakınca görülmemesi gerekmektedir. Nitekim Maliye Bakanlığı da bu doğrultuda, faturaya, VUK'un 230. maddesinde düzenlenmiş ve faturada bulunması zorunlu olan bilgiler dışında bir takım bilgilerin de koyulabileceğini kabul etmektedir⁵²⁹. Buna örnek olarak, İstanbul Defterdarlığı tarafından verilmiş olan, “.....işin gereği olarak faturada başka bilgilerin de gösterilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.” içerikli mukteza gösterilebilir⁵³⁰.

Sonuç olarak, vade farkı, VUK uyarınca faturada olması zorunlu bilgiler arasında yer almamakla birlikte, taraflarca istenirse fatura üzerinde vade farkına ilişkin

⁵²⁶ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.8.

⁵²⁷ Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin E.1999/ 4192, K.1999/4070, T.15.11.1999 Kararı (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programları).

⁵²⁸ Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi'nin E.1996/ 1521, K.1996/9702, T.05.11.1996 Kararı (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programları).

⁵²⁹ Zuhul Kızılot, “Faturada Vade Farkı Kaydının Bulunması ve Bir İçtihat”, Yaklaşım, Nisan 2004, Sayı:136, www.mevzuat.dergi/makaleler/2004044349htm-27031, s.2.

⁵³⁰ İstanbul Defterdarlığı'nın 26.05.1999 tarih ve 2459 sayılı Muktezası (Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, “Faturadaki Vade Farkı Kaydına Alıcı Tarafından İtiraz Edilmemiş Olması, Bu Kaydın Kabul Edildiği Anlamına Gelmez”, Vergi Dünyası, Mart 2004, Sayı:271, s.7.)

bilgilerin gösterilmesi de mümkündür⁵³¹. Ancak, daha evvel taraflar arasında düzenlenmemiş olan vade farkına ilişkin bilgiyi içeren kaydın, faturada yer alması ve bu kayda süresinde itiraz edilmemesi, faturada yer alan vade farkı kaydının kabul edildiği sonucunu doğurmamaktadır⁵³². Çünkü böyle bir kaydın sözleşmeye etkisi, taraflar açısından ağır olacak ve sözleşme şartlarının değiştirilmesini kabul ve reddetmek anlamına gelecektir. Tabi ki, sözleşmelerin sonradan değiştirilmesi mümkün olup, böyle bir değişiklik ancak, her iki tarafın sonradan karşılıklı uyuşmalarına ya da anlaşmalarına bağlı olacaktır⁵³³. Bu konuda “Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu” da, taraflar arasında geçerli sözleşme ilişkisinden doğan uyuşmazlıklarda faturalara “bedelin belli bir sürede ödenmesi halinde vade farkı ödenir” ibaresinin yazılarak karşı tarafa tebliği ve karşı tarafça TTK’nın 23. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, sekiz gün içinde itiraz edilmemesi halinde, bu durumun sadece fatura münderecatının kesinleşmesi sonucunu doğurup, vade farkının kabul edildiği anlamına gelmeyeceğini hüküm altına almak suretiyle, konuya ilişkin tereddütleri gidermiştir⁵³⁴.

4. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

4.1. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Sistematiği İçindeki Yeri

Vade farkı, yasal düzenlemeler kapsamında tanımlanmış ve kabul edilmiş bir kavram değildir. Ekonomik koşullar nedeniyle, enflasyonun etkisinin azaltılması amacıyla, yargı kararları ile ortaya çıkmış ve getirilmiş bir kavramdır. Uygulamada vade farkının, gerek sözleşmelerle, gerekse de faturaya, “alacağın belli bir zamanda ödenmemesi halinde belirli bir oranda vade farkı alınacağı” şeklinde bir kayıt konulmak suretiyle hayata geçirildiği görülmektedir⁵³⁵. Bu açıdan, vade farkı kavramı

⁵³¹ Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, “*Faturadaki Vade Farkı Kaydına Alıcı Tarafından İtiraz Edilmemiş Olması, Bu Kaydın Kabul Edildiği Anlamına Gelmez*”, s.7.

⁵³² Zuhâl Kızılot, “*Faturada Vade Farkı Kaydının Bulunması ve Bir İçtihat*”, s.3., Ozan Uslu, “*Fatura Üzerine Yazılan Bir İbareyle Vade Farkı Tahsil Edilebilir mi?, Yaklaşım*”, Mayıs 2007, Sayı: 46, s.2., Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, “*Faturadaki Vade Farkı Kaydına Alıcı Tarafından İtiraz Edilmemiş Olması, Bu Kaydın Kabul Edildiği Anlamına Gelmez*”, s.7.

⁵³³ Mehmet Maç ve Cüneyt Büyükkaya, “*Faturadaki Vade Farkı Kaydına Alıcı Tarafından İtiraz Edilmemiş Olması, Bu Kaydın Kabul Edildiği Anlamına Gelmez*”, s.7, Ozan Uslu, “*Fatura Üzerine Yazılan Bir İbareyle Vade Farkı Tahsil Edilebilir mi?*” Yaklaşım, Mayıs 2005, www.mevzuat.dergi/makaleler/2007059267htm-253933, s.2.

⁵³⁴ Bumin Doğrusöz, “*Faturalardaki Vade Farkı Kaydı*”, Referans Gazetesi, (07.04.2008), s.4.; Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 27.06.2003 Tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.9.

⁵³⁵ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.10.

ve bu kavramın KDV karşısındaki durumu, uygulamada ve yargı kararları arasında görüş ayrılıklarına sebep olmuştur. Bunun neticesinde de, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun E.2001/1, K.2003/1, 25326 Sayılı Kararı ile vade farkları konusunda görüş ayrılıkları nihayete erdirilmiştir. Vade farkı tanımına ilişkin olarak, varolan yasal boşluk, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu tarafından, kısaca, veresiye veya taksitle satışlarda ilk satış bedeline yani semene belirli oranlarda yapılan ilave, şeklinde tanımlanmak suretiyle doldurulmuştur. Yukarıda ayrıntıları açıklandığı üzere, vade farkının öncelikle, taraflar arasında var olan bir akdi ilişkiden kaynaklandığı ortaya çıkmaktadır. Yine vade farkının temerrüt faizi olarak değil ancak, kapital faizi olarak nitelenebileceği tespiti yapılmıştır.

Vade farkına ilişkin olarak yukarıda yapılan açıklamaların ardından, vade farkının KDV açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme yapılırken de KDV açısından sistematik bir yorum yapılması, daha açık bir anlatımla, vade farkının, KDV’nin yapısı içerisindeki yerinin açıklanması gerekmektedir. Bunun için de öncelikle KDVK’nın 20. ve 24/c madde hükümlerine bakmamız gerekmektedir. KDVK’nın 20. maddesi, “teslim ve hizmetlerde matrah” başlığı altında, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden *bedel* olduğunu ifade etmiştir. Bunun hemen arkasından da “bedel” kavramı, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden, bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak tanımlanmıştır. KDVK’nın 24. maddesinde ise “matraha dâhil olacak unsurlar” sayılmıştır. Buna göre matraha dâhil olacak unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler olarak sayılmıştır. Sözü geçen yasal düzenlemelerden açıkça anlaşılmaktadır ki, vade farkının, KDV matrahına dâhil olan bir unsur olarak, vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

4.2. Vade Farkının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Vade farkının KDV sistematiği, yani kendi yapısı içinde değerlendirilmesiyle, vade farkının KDV matrahına dâhil bir unsur olduğu sonucu elde edilmektedir. Dolayısıyla, teslim veya hizmet işlemlerine bağlı olarak ortaya çıkan vade farkları da, Katma Değer Vergisi'ne tabi olacak, yani vergilendirilecektir.

Her ne kadar Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu vade farkını, taksitli veya veriye satışlarda vadeye göre peşin satış bedeline ilave edilen bir unsur olarak tanımlamış ve bu tanıma göre de vade farkı kapital faiz tanımı içinde nitelendirilebilmekte ise de, uygulamada KDV açısından vade farklarının iki şekilde ortaya çıktığı görülmektedir⁵³⁶:

Birincisi, satışın vadeli veya taksitle yapılması halinde, vadeye göre peşin satış bedeline ilave olunan vade farklarıdır. Bu şekilde ortaya çıkan vade farkları, KDVK'nın 20. ve 24/c maddeleri gereğince, bedelin bir unsuru olarak matraha dahil edilecek ve malın teslim bedeli kapsamında vergilendirilecektir. Bu tür vade farkları, malın satış bedeli içinde yer aldığından, ayrıca hesaplanması gerekmemektedir.

İkincisi, satışı yapılan mal ve hizmete ait bedelin, kısmen veya tamamen vadesinde ödenmemesi nedeniyle uygulanan vade farklarıdır. Burada ifade edilen vade farkları, mal teslimi ve hizmet ifasından doğan alacağın geç ödenmesi dolayısıyla, satıcının mal ve hizmet bedelinin dışında, ayrıca talep ettiği bir paradır. Bu türlere uygulamada “sonradan ortaya çıkan vade farkları” da denilmektedir.

Vade farklarının KDV'ye tabi olduğu konusunda bir tereddüt olmamasına karşılık, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih konusunda mükellefler ile Vergi İdaresi arasında bazı anlaşmazlık bulunmaktadır⁵³⁷. Bu anlaşmazlığın ve çözüm önerilerinin tespit edilebilmesi için her iki vade türünü de ayrıntılı olarak ele almakta fayda görmekteyiz.

⁵³⁶ Tayfun Beşe, “*Bedelin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Ağustos 1995., www.mevzuat/dergi/makaleler/199508570., s.1, Nuri Değer, “*Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Konusu*”, *Yaklaşım*, Ekim 2000, www.mevzuat/dergi/makaleler/2000102279-34330, s.2.

⁵³⁷ Fatih Dural, “*Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi*”, s.1.

4.2.1. Vadeye Göre, Peşin Satış Bedeline İlave Olunan Vade Farkı ve Vergiyi Doğuran Olay

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere, vade farkının varlığından söz edebilmek için, öncelikle, taraflar arasında bir akdi ilişkinin var olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, vade farkı, veresiye veya taksitli satışlarda, ilk satış bedeline yapılmış bir ilave ile mal veya hizmetin ulaştığı yeni satış bedeli olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla başlangıçta sözleşme ilişkisi kurulurken taraflarca vade farkı kararlaştırılabileceği gibi, başta kurulmuş olan sözleşme şartlarına ek olarak, sonradan tarafların müşterek kabulü ile de vade farkı ortaya çıkabilir⁵³⁸. Bu gruba giren vade farkları, satışın vadeli veya taksitle yapılması halinde, vadeye göre peşin satış bedeline ilave olunmaktadır. Dolayısıyla bu tür vade farkları, KDVK'nın 20. ve 24/c maddeleri gereğince, bedelin bir unsuru olarak matraha dâhil edilecek ve malın teslim bedeli kapsamında vergilendirilecektir. Bu tür vade farkları, malın satış bedeli içinde yer aldığından, ayrıca hesaplanması gerekmemektedir⁵³⁹. Bu konuda gerek Vergi İdaresi, gerekse yargı organları arasında bir fikir ayrılığı olmadığını söyleyebiliriz. Bunun sebebi olarak da, peşin satış bedeline ilave olunan vade farklarının, taraflar arasındaki akdi ilişki kurulurken belirli olması ve vade farklarının vergilendirme dönemine ilişkin bir tereddütün olmaması gösterilebilir.

Danıştay tarafından vade farklarına ilişkin olarak verilen kararlarda, vade farklarının satış bedelinin ya da matrahın bir unsuru olduğu açıkça belirtilmiştir⁵⁴⁰.

KDV'de vergiyi doğuran olay, 10. maddede hüküm altına alınmakta olup, vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Ayrıca KDV gelire değil, işleme yönelik bir vergidir⁵⁴¹. Dolayısıyla vergileme açısından işlemin gerçekleşmesi yeterli olup, tahsilâtın yapılıp yapılmaması önem

⁵³⁸ Bumin Doğrusöz, “*Faturalardaki Vade Farkı Kaydı*”, *Referans Gazetesi*, (07.04.2008), s.4.;

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1, s.8.

⁵³⁹ Tayfun Beşe, “*Bedelin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”, s.1, Nuri Değer, “*Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Konusu*”, s.2.

⁵⁴⁰ **Danıştay Vergi Dava Daireleri**, K.1986/28, E.1986/19, 26.12.1986 Tarihli Kararı, **Danıştay Vergi Dava Daireleri**, K. 1998/327, E.1998/52, 06.11.1998 Tarihli Kararı, **Danıştay Vergi Dava Daireleri**, K.1995/100, E.1994/125, 31.03.1995 Tarihli Kararı, **Danıştay Yedinci Dairesi**, K.1991/700, E.1990/5230, 19.02.1991 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁵⁴¹ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, s.2.

taşımamaktadır⁵⁴². Bu açıdan, satışın taksitle, kredili veya vadeli yapılması, vergiyi doğuran olayın teslim anında tekemmül etmiş sayılmasını da önlemez⁵⁴³. Buna göre, teslim ve hizmet işlemleri gerçekleştiği zaman düzenlenen faturada gösterilen vade farkları matraha dâhil edilecek ve teslim ve hizmet işleminin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir⁵⁴⁴. Bu noktada, uygulamada ve teoride herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Buna göre, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada⁵⁴⁵, kredi kartıyla vade farkı alınarak yapılan taksitli satışlarda, vade farkı dâhil toplam tutar üzerinden KDV hesaplanması gerektiği yönünde bir görüş ileri sürülmüştür. Konuya ilişkin İstanbul Defterdarlığı tarafından diğer bir muktezada⁵⁴⁶, “...malın vadeli ya da peşin satılmasının KDV açısından sonucu etkilemediği, borçlanılan tutar ve ticari kazancın tespitinde, tahakkuk esasının bir sonucu olarak KDV toplam satış bedeli üzerinden, vadeli satışlarda vade farkları dâhil hesaplanarak tahsil edilmesi gerektiği” doğrultusunda görüş ileri sürülmüştür. Yine Danıştay Yedinci Dairesi⁵⁴⁷, vadeli satışta, KDV’nin toplam satış bedeli üzerinden hesaplanması gerektiği yönünde bir karar vermiştir.

Sonuç olarak, vadeli, taksitle veya kredili satışlarda, peşin satış bedeline ilave olunan vade farkı için KDV’yi doğuran olay, malların alıcılara teslim edildiği anda meydana gelmektedir. Bu durumda, KDV de, peşin satış bedeli ile vade farkının toplamından oluşan toplam bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

4.2.2. Satış Bedelinin Vadesinde Ödenmemesi Durumunda, Sonradan Ortaya Çıkan Vade Farkı ve Vergiyi Doğuran Olay

KDV uygulamasında iki tür vade farkı ile karşılaşmakta olduğunu yukarıda izah etmiş bulunuyoruz. Bu gruba giren vade farkları, satışı yapılan mal ve

⁵⁴² Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.607.

⁵⁴³ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, s.265.

⁵⁴⁴ **105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, .30/06/2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁴⁵ **Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının** B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-06-1012 sayılı Muktezası, http://www.vergihaber.com/vh_1507_kredi%20kartıyla%20vade%20farkı%20alınarak%20taksitli%20sat%20belge%20duzeni.htm.

⁵⁴⁶ **İstanbul Defterdarlığı’nın** 09.08.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.812 Sayılı Muktezası, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza\(kdv/ornek136.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza(kdv/ornek136.htm).

⁵⁴⁷ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** K.1991/695, E.1990/5234, 19.02.1991 Tarihli Kararı, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

hizmete ait bedelin vadesinde ödenmemesi nedeniyle uygulanmakta olup, mal teslimi ve hizmet ifasından doğan alacağın geç ödenmesi dolayısıyla satıcının mal ve hizmet bedelinin dışında, ayrıca talep ettiği bir para mahiyetindedir. Bu tür vade farkları için uygulamada “sonradan ortaya çıkan vade farkları” tabiri de kullanılmaktadır. Sonradan ortaya çıkan vade farkları, KDV uygulamasında, gerek Vergi İdaresi ile mükellefler ve gerekse de Yargı Organları arasında uyuşmazlıklara sebep olmuştur. Bu konuda çok sayıda farklı Danıştay kararına rastlanmasının yanı sıra, Vergi İdaresi’nin de zaman zaman farklı fikirlere sahip olması sebebiyle uygulamada bir birlik sağlanamadığı görülmektedir. Bu konuda günümüze kadar pek çok farklı yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşımlardan ilki, sonradan ortaya çıkan vade farklarının “finansman hizmeti” mahiyetinde, müstakil bir hizmetin karşılığı bedel olduğu yönündedir⁵⁴⁸. Vergi İdaresi, mal veya hizmetin faturasında gösterilen veya sonradan ayrı fatura ile talep olunan vade farkını, ilgili mal veya hizmetin bedeline dâhil bir unsur olarak kabul etmiş, daha sonra fikir değiştirerek, vade farkının, “finansman hizmetinin” bedeli olarak KDV’ye tabi tutulması gerektiğini ileri sürmüştü⁵⁴⁹ ve son olarak tekrar görüş değiştirerek, Haziran 2007 tarihinde yayımladığı **105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği** ile, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farklarının, KDV matrahına dahil edilerek, teslim ve hizmet işlemlerinin tabi olduğu oran üzerinden vergilendirilmesi gerektiği, ayrıca vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farklarının da, vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğu ve bu yüzden bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyannamede beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir⁵⁵⁰. Vergi İdaresi’nin benimsediği bu son yaklaşım paralelinde pek çok Danıştay kararı da

⁵⁴⁸ Vade farkının bir **finansman hizmeti** olarak Katma Değer Vergisine tabi olduğu konusunda, daha ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf>, s.52. ; Ali Alıç, “**Vade Farklarının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi**”, s.2.; Konu hakkında diğer kaynaklar, Emin Taylan, “**Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**”,s.1-2., Tayfun Beşe, “**Bedelin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**”, s.1.

⁵⁴⁹ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1) , <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf>, s.52.

⁵⁵⁰ **105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, s.3.

mevcuttur. Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen birçok kararda⁵⁵¹, sonradan ortaya çıkan vade farklarının alacak olarak doğdukları, yani tahakkuk ettikleri dönemde elde edilmiş sayılarak vergilendirilmesi gerektiği benimsenmiş ve karara bağlanmıştır. Danıştay’ın ilgili dairelerine intikal eden olaylarda, teslim işlemi gerçekleştirilip, bedelin belli bir kısmının tahsil edilmesine rağmen, teslim tarihinde tamamı üzerinden fatura düzenlendiği ve daha sonra da, tarafların arasındaki akdi ilişkide kararlaştırıldığı üzere, peşin tahsil edilmeyen kısmın belli bir vade (30 gün) içerisinde ödenmesi ve tahsil edilmeyen kısmın “borçlu tarafça ödenememesi” şartının gerçekleşmesiyle, sonradan ortaya çıkan vade farklarını da ihtiva eden bedel üzerinden, bu durumun kesinleştiği, yani tahakkuk ettikleri dönemde, fatura düzenlenerek KDV hesaplanması gerektiği yolunda kararlar verilmiştir⁵⁵². Vergi İdaresi tarafından verilen 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin de, bu kararlarla aynı yönde bir yaklaşımda hazırlanmış bulunmaktadır.

Vergi İdaresinin, vade farklarının, mal ve hizmet işlemlerine bağlı olarak ve işlemlerin bir unsuru şeklinde vergilendirilmesi gerektiği konusunda, Yargı Kararlarına da paralel olan görüşünün, mevcut KDV sistematigi içinde değerlendirildiğinde uygun olduğu kanısındayız. Öyle ki KDVK’nın 24/c maddesinde vade farklarının matraha yani bedele dâhil olduğu açıkça belirtilmektedir. Dolayısıyla sonradan ortaya çıkan vade farklarının, işlemin bir unsuru olarak kabul etmeyerek farklı bir vergi rejimine tabi tutmak Kanun’un lafzına da uygun olmayacaktır. Ayrıca vade farklarının, mal ve hizmet bedelinden ayrı bir finansman hizmeti olarak vergilendirilmesi düşüncesi, mevcut KDVK uyarınca mümkün de değildir⁵⁵³. Zira vade farkının ayrı bir “finansman hizmeti”

⁵⁵¹ **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.1999/11, E.1997/484 ve 08.01.1999 Tarihli Kararı, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.11998/242, E.1997/22 ve 09.10.1998 Tarihli Kararı, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** K.1995/92, E.1994/117 ve 31.03.1995 Tarihli Kararı, Konuya ilişkin diğer bir karar da, **Danıştay Yedinci Dairesi’nin**, K.1992/700, E.1990/5230 ve 19.02.1992 Tarihli Kararıdır. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁵⁵² Danıştay’ın farklı yönde kararları da bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi Danıştay Üçüncü Dairesi tarafından verilmiştir. Danıştay bu kararında, satış tarihinde peşin satış bedelinin, tahsil edildiği yılda da vade farkının hasılat olarak yazılarak tahakkuk ettiği yılda matrahın azaltılması yoluyla dönem kârının, istenildiği biçimde yıllara yayılmasında vergilendirme tekniğine ve vergi hukukuna uygunluk görmemiştir. Yine bu kararında Danıştay, senetlerin tahsil edildiği veya vadeleri geldiğinde, vergiyi doğuran herhangi bir olayın söz konusu olmadığını da belirtmiştir (**Danıştay Üçüncü Dairesi**, K.1993/1974, E.1993/338 ve 30.06.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)).

⁵⁵³ Fatih Dural, *Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi*, **Yaklaşım**, s.2., Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması** s.608.

olarak nitelendirilmesi halinde, teslim edilen maldan veya ifa edilen hizmetten ayrı bir hizmet ifası olarak vergilendirilmesi sonucu doğmaktadır. Bu şekilde bir durum karşısında işleme uygulanacak vergi oranının tespiti açısından da bir problem ortaya çıkacaktır.

Konuya ilişkin yargıya intikal eden pek çok uyuşmazlık mevcut olup, bu konuda Yargı Organları arasında da fikir birliği olduğunu söylemek zordur. Ancak pek çok Danıştay kararı da, Vergi İdaresi tarafından yayımlanan 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile paralellik göstermektedir.

II. TESLİM VE HİZMET DOLAYISIYLA ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

1. Kur Farkı Kavramı, Tanımı ve Ortaya Çıktığı Durumlar

Kur (rate of exchange), bir para biriminin başka bir ülke parasından ne kadarlık bir miktarı satın alabileceğini veya ne kadarıyla değişebileceğini gösteren değerdir⁵⁵⁴. Diğer bir ifadeyle, yabancı paranın milli para cinsinden fiyatı ile ifadesine “kur” denilmektedir. Milli paranın yabancı para karşısındaki değerini belirleyen en önemli unsurlardan birisini, ülkede yabancı paraya olan talep oluşturmaktadır⁵⁵⁵.

Kur farkı (exchange difference⁵⁵⁶) ise, belli bir miktar para biriminin yerel para birimi ile değişimi sırasında oluşan alış ve satış kurları arasındaki olumlu ya da olumsuz farka denilmektedir⁵⁵⁷. Başka bir ifadeyle, kur farkı, ülke para birimi ile yabancı para birimi değişim oranında meydana gelen değişimler nedeniyle yabancı para

⁵⁵⁴ Hasan Özgür, “Dış Ticaret Rejiminde Kur Farkları Sorunu ve Yasal Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 77, Ocak 1988, s.25-26.

⁵⁵⁵ Muharrem Özdemir, “Kur Farkından Kaynaklanan Gelirin Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İrdelenmesi”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 453, Ocak 2006 (Erişim: 24.08.2007), http://alomaliye.com/ocak_06/muharrem_ozdemir_kur_farki.htm, s.1.

⁵⁵⁶ ‘Exchange difference’ kullanımı için bkz. Orhan Şener, *Maliye Sözlüğü*, İstanbul: Bahar Yayınevi, 2003, s.199.

⁵⁵⁷ Talha Apak, “Mal ve Hizmet Teslimine Bağlı Olarak ‘Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkı’nın KDV Açısından Değerlendirilmesi”, 21.02.2005, (erişim: 03.04.2008), http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=4938&PN=2, s.1.

cinsinden yapılan ve ifade edilen işlemlerin Türk Lirası değerinde meydana gelen değişimi olarak da tanımlanabilmektedir⁵⁵⁸.

Tanımlamaya çalıştığımız bir yabancı paranın ülke parası üzerinden satın alma değerini gösteren kurda ortaya çıkan bu farklılık ya da değişim genel olarak, alış ve satış fiyatları arasındaki farktan, ithalat ve ihracat işlemlerinde malın teslimi ile mal bedelinin ödenme sürelerindeki farklılıktan, ekonomi politikası sonucu olarak yapılan devalüasyonlardan ya da yurt dışından sağlanan kredilerin alınma ve anapara ve faizlerinin ödenme tarihleri arasındaki farktan ortaya çıkabilmektedir⁵⁵⁹. Ancak inceleme konumuz olan mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde kur farklarını meydana getiren işlemlerin temelde, iki şekilde ortaya çıkmakta olduğu görülmektedir. Şöyle ki⁵⁶⁰:

a) Birinci durumda, mal ve hizmet bedeli Türk Lirası üzerinden belirlenmekte ancak ödeme sürecinde enflasyondan ileri gelen değer kayıplarının önlenmesi amacıyla bedel, alıcı ve satıcı tarafından kabul edilen bir yabancı paraya endekslenmektedir. Bu şekilde mal ve hizmet bedelinin belli bir döviz kuruyla ilişkilendirilmesindeki amaç, enflasyon ortamlarında mal ve hizmetin gerçek (reel) değerinde meydana gelebilecek kayıpların önlenmesi olarak ifade edilebilir.

b) İkinci durumda ise, işleme konu olan mal ve hizmetin değerinin doğrudan yabancı para cinsinden belirlenmesi söz konusudur. Bu durumda mal ve hizmet bedeli, tarafların anlaştığı döviz üzerinden karşı tarafa ödenmektedir. Bu tür işlemler genellikle ithalata ve ihracata konu olan mal ve hizmet ticaretinde veya üretiminde, ağırlıklı olarak döviz girdili mal ve hizmet kullanımının söz konusu olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Burada amaçlanan ise, enflasyonist ortamın getirdiği

⁵⁵⁸ Volkan Yüksel, “KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu”, Yaklaşım, Ağustos 2002, http://www.alomaliye.com/kdv_kur_farklari.htm, s.1.

⁵⁵⁹ Talha Apak, “Vade Faki, Fiyat Farkı ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu Netleştirdi”, 24.07.2007, <http://www.iktisadidayanisma.com/portal/yazarlar/2007/talhaapak/24-07-2007-vade.htm>, s.1.; Talha Apak, “Mal ve Hizmet Teslimine Bağlı Olarak ‘Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkı’nın KDV Açısından Değerlendirilmesi”, s.1.

⁵⁶⁰ İbrahim Özdemir- Mustafa Çelen, “Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”, s.29.; Tuncay Çetin, “Kur Farkları KDV Matrahına Dahil Midir”, Vergi Dünyası, Sayı:159, Kasım 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1412>, s.1.

değer kayıplarının önlenmesinden çok, üretim-maliyet-kâr bağlamında maliyet ve kârlılık hesaplarının açık ve kesin olarak yapılabilmesidir.

Kur farklarının, ‘doğrudan yabancı para cinsinden’ ve/veya ‘Türk Lirası cinsinden yabancı paraya endeksli’ olarak belirlendiği işlemlerin KDV açısından vergilendirilmesi hususu da farklılık arz edeceğinden, bu bağlamda konunun her iki durum açısından ayrı ayrı değerlendirilmesinde yarar görmekteyiz.

2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

2.1. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Sistematiği İçindeki Yeri ve Kur Farkları Konusundaki Diğer Yasal Düzenlemeler

Kur farkları hakkında ilk önemli yasal düzenlemenin 10.08.1970 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu (TPKK) Hakkında 18 Sayılı Karar” ve bu karara ek kararlar ile yapıldığı tespit edilmektedir⁵⁶¹. Bu düzenlemeyi takiben 21.1.1980 Tarih ve mükerrer 16880 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 8/167 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan “25 Sayılı Karar”, 18 Sayılı Kararın hükümlerini yürürlükten kaldırmak suretiyle, kur farkları konusunda daha detaylı düzenlemeler içermiştir. 01.05.1981 tarihinden itibaren, Türk parasının değerinin Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenmesi ve belirlenen günlük kurların Resmî Gazete’de yayımlanması esası benimsenmiştir⁵⁶².

⁵⁶¹ 1567 Sayılı Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkındaki Kanun’un 1. maddesi bağlamında; Türk Parasının korunması hakkında kararlar alınmasına Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini muhtelif defalar kullanmıştır.

10.11.1978 tarih, 16459 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu Hakkında **18 Sayılı Karara** ek 7/16703 Sayılı Kararda da, döviz alışlarının alışın yapıldığı tarihte geçerli döviz alış kurları üzerinden yapılacağı kuralı getirilirken; bu kuralın istisnası olarak Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatına göre yurda getirilmesi zorunlu dövizlerin, süresi içerisinde yurda getirilmemesi halinde süre bitiminden sonra, ek süreler içinde olsa dahi meydana gelecek kur farklarından lehe hasıl olacak miktarların ilgililere ödenmeyeceği ve bu kararın uygulanması ile ilgili olarak açılan özel hesaba geçirileceği hükmüne yer verilmiştir [**Danıştay Onuncu Dairesi’nin** E.1982/3606, K.1984/316, 21.02.1984 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=361>).]

⁵⁶² Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu Hakkında çıkarılan **32 Sayılı Karar** 11.08.1989 Tarih 20249 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu karar ile pek çok değişiklikler yapılmış ve yine Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. 32 Sayılı Karar ve kararda yapılan pek çok değişiklikle ihracat ve ithalatı da içine alan kambiyo rejimimizdeki tüm

Bu uygulama değerlendirildiğinde kur farklarının, günlük olarak belirlenen Türk Lirası'nın eski ve yeni değerleri arasındaki farklardan ortaya çıktığı görülmektedir⁵⁶³. İlk yasal uygulaması ve kabulü yukarıda ele aldığımız şekilde olan kur farkları konusunda, söz konusu kararlar arka arkaya yayımlanmaya devam etmiştir. Bu saptamaların ardından çalışmamız açısından ayrıntılı olarak ele alınması gereken diğer durumlar, kur farklarının ve ilişkili konuların, KDV sistemi içerisinde nasıl ve nerede düzenleme altına alındığıdır.

KDVK'da doğrudan "kur farkı" ifadesine, "*İthalatta Matrah*" yan başlığını taşıyan 21. maddede rastlanmaktadır. Madde hükmünde, ithalatta verginin matrahını oluşturan unsurlar bentler halinde sayılmış; "c" bendinde de "*Gümrük beyannamesinin tecil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerin*", ithalatta matrahın unsuru olduğu düzenlenmiştir. Buna göre, kur farklarının, ithalat işlemlerinde matraha dâhil edilerek KDV'ne tabi tutulması sağlanmaktadır.

KDVK'nın 20. maddesinde ise, 'teslim ve hizmet işlemlerinde matrah' tanımlanmakta olup, maddenin 1. fıkrasında teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden "bedel" olarak belirtilmiş ve hemen arkasından da bedel kavramının ne ifade ettiği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlardan adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olarak tanımlanmıştır.

uygulamalar düzenlenmiştir. Konumuz açısından önem arz eden husus, Kararın 1. maddesinde hüküm altına alındığı üzere Kararın amacının, "*....Türk Parasının yabancı paralar karşısındaki değerinin belirlenmesine ilişkin..... düzenleyici ve kısıtlayıcı esasların tayin ve tespit edilmesidir.*" şeklindeki açıklamasıdır (Ayrıca 32 Sayılı Karar hakkında yapılan son değişikliklerle ilgili daha fazla bilgi için bkz. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu 08/5-6-7-8, **Kambiyo Mevzuatında Son Değişiklik ve Değişiklikten Sonra İhracat İstisnası ile İlgili KDV İadesinde Ortaya Çıkan Tereddütler**, İstanbul, 15 Şubat 2008,

http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/2008_05.%20kambiyo%20mevzuatinda%20yapilan%20degisiklikler.pdf.; Raif Bakova, "**Kur Farkları**", **Lebib Yalkın**, Eylül 2004, Sayı: 9, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=50395&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>; Abdullah Kiraz, "**Süresinden Sonra Yurda Getirilen İhracat Bedeli Dövizlere İlişkin Olumlu Kur Farklarının Değerlemesinde Meydana Gelen Değişmeler**", **Vergi Sorunları**, Ekim 2005, Sayı: 205, s.92-93-94.).

⁵⁶³ Hasan Özgür, "**Dış Ticaret Rejiminde Kur Farkları Sorunu ve Yasal Düzenlemeler**", s.27.

Kanun’da ayrıca, “*Matraha Dâhil Olan Unsurları*” düzenleyen 24. maddesinin ‘c’ bendinde, “*Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlana her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin*” KDV matrahında dâhil olduğu belirtilmiştir. Söz konusu madde hükmünün lafzı kur farkına yer vermemiştir. Kanun lafzının “gibi çeşitli gelirler” ifadesine yer vererek genişletici bir düzenlemeyi ihtiva etmesi doktrinde ve uygulamada pek çok görüşün ortaya atılmasına ve bu da ihtilaflı uygulamalara sebebiyet vermektedir.

Konuya ilişkin diğer bir hüküm ise KDVK’nın 26. maddesi olup, söz konusu madde “*Dövizle Yapılan İşlemler*” başlığı altında, işlem bedelinin dövizle belirlenmiş olması durumunda, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrileceğini belirtmek suretiyle, vergiyi doğuran olay anındaki cari kur üzerinden hesaplama yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. Aslında kanun koyucunun, milli para dışında herhangi bir başka para biriminin kullanılması halinde, yabancı paranın, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasında çevrileceğine ilişkin düzenlemeye yer vermesinin, teorik temelde, yabancı para ile yapılan işlemler ve bundan kaynaklanan kur farkları konusuna açıklık getirdiği kanısındayız⁵⁶⁴. Söz konusu madde hükmü ile vergiyi doğuran olay olan teslim veya hizmet hallerinden sonra yapılacak ödemelere bağlı olarak meydana gelecek kur değişikliklerinin bedele yani matraha dâhil edilmesinin önü kapatılmıştır. KDV’de tahakkuk esası geçerli olup, tahsile bağlı olarak vergilendirmenin yapılması Kanun’un

⁵⁶⁴ Mevzuata göre, mal teslimi veya hizmet ifası bedellerinin yabancı para cinsinden belirlenmesini ve de fatura üzerinde gösterilmesini yasaklayıcı herhangi bir hüküm mevcut değildir. Ancak VUK’un 215. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, tutulacak defterlerin ve kayıtların Türkçe olması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla, defterlerde başka dilden kayıtlar da yapılabilmektedir. Ayrıca 215. madde hükmü, kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılacağını ancak, Türk parası karşılığı gösterilmek koşuluyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebileceğini belirtmektedir. Bunun istisnası olarak da, **yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde** Türk parası karşılığının gösterilmesinin şart olmadığı belirlenmesi yapılmıştır.

Bunların yanı sıra, VUK’un 215. madde hükmü, belli şartları taşıyan şirketlere, Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle de kayıtlarını tutulabilmeleri hususunda Bakanlar Kurulunca izin verilebileceğini düzenlenmektedir. Dolayısıyla, Kanuna göre, “ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili döviz karşılığı Türk Lirası” ve “sermayesinin en az %40’ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere”, kayıtlarını, Bakanlar Kurulunca verilecek izin bağlamında, yabancı para birimiyle tutma hakkı verilebilecektir.

Kanunda tanınan şartları taşıyan işletmelerin Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile kayıtlarını tutmaları halinde, Türk Lirası ile kayıt tutan işletmelere nazaran söz konusu işletmelerde kur farkı sorununun ortaya çıkmayacağı da muhakkaktır.

mantığına aykırıdır. Uygulamada pek çok aksaklığın bu anlayıştan kaynaklandığı görülmektedir.

İdare, Tebliğ bazında yaptığı açıklamayla konu hakkındaki görüşlerini belirterek uygulamaya yön vermiştir. 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁵⁶⁵ ile İdare kur farkları konusunda, öteden beri vermekte olduğu muktezalar paralelinde bir görüş belirterek, kur farklarını fiktif nitelikte gelir sağlanmış gibi kabul ederek⁵⁶⁶ KDV matrahına dahil edip vergilendirmeyi amaçlamıştır. Söz konusu Tebliğ’de yer alan düzenlemenin “E” Bölümünün 2 numaralı alt başlığını “kur farkları” oluşturmaktadır. Burada yer alan düzenlemeye göre, “*Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehe kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek zorundadır ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Buna göre Vergi İdaresi’nin yıllardan beri gerek tebliğ gerekse mukteza bazında yaptığı açıklamalarda, kur farklarını, vade farkı mahiyetinde kabul ederek vergi matrahına dâhil etme taraftarı olduğu görülmektedir⁵⁶⁷. İdarenin vermiş olduğu çeşitli muktezalarda, kur farkının matraha dâhil olduğu görüşünün istisnası olarak, “*bedelin*

⁵⁶⁵ 105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, s.3-4.

⁵⁶⁶ Veysi Seviğ, “*Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi*”, **Yaklaşım**, Aralık 1993, s.2, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199312170.htm.

⁵⁶⁷ Gürol Ürel, “*KDV Uygulamasında Kur Farkları*”, **Vergi Dünyası**, Ekim 1998, Sayı:206, <http://vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2193>, s..3.; İrfan Sarıkaya, “*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, s. 12.

döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ve kamu ihalelerinin” belirtildiği görülmektedir⁵⁶⁸.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, kur farkı hususunda mevzuatta açık bir düzenleme yok iken, İdare’nin kur farkını vade farkı mahiyetinde kabul ederek vergilendirdiği, ayrıca konuya açıklık getirmeyi amaçladığı Tebliğ’de de, bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslendiği işlemler temelinde bir ayırım yapmaksızın, genel olarak tüm kur farklarını matraha dâhil ettiği tespit edilebilmektedir.

2.2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

2.2.1. Genel Açıklama

Kur farklarının KDV matrahına dâhil olduğu hususunda, ithalat işlemlerinde matrahın unsuru olmasını düzenleyen hüküm dışında, KDVK’da herhangi bir hüküm yer almamaktadır⁵⁶⁹. Kanun hükümleri, muktezalar ve yargı kararları incelendiğinde doktrinde iki karşıt görüşün ortaya çıktığı görülmektedir. Bunlardan ilki, kur farklarının KDV matrahına dâhil edilmesi gerektiği; ikincisi ise matraha dâhil edilmemesi gerektiği yönündedir. Danıştay tarafından verilen kararların yıllar itibarıyla seyri genel olarak, kur farklarının matraha dâhil edilmemesi gerektiği doğrultusundadır. Özellikle 2006 yılında Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen karar, bu konudaki içtihadı oluşturmuştur. Ancak İdare ise, 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile daha evvel mukteza bazında verdiği görüşlerine paralel olarak, kur farklarını vade farkı mahiyetinde kabul ederek KDV matrahına dâhil etmek istediğini açık olarak beyan etmiştir. Üstelik söz konusu Tebliğ, Danıştay’ın içtihat niteliğindeki kararına rağmen ve karardan sonraki bir tarihte yürürlüğe girmiştir. Bu açıklamalara dayanarak, bundan sonraki bölümlerde, doktrinde ortaya çıkan görüşler ve gerekçeleri ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

⁵⁶⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 41304 Sayı ve 30.06.1993 Tarihli Muktezası;

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 04.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.053/5324-191/32761 Sayılı Muktezası, (<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>.)

⁵⁶⁹ Mehmet Maç, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Nisan 2001, <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>., s.2.; İrfan Sarıkaya, “Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı”, s.14.

2.2.2. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi'ne Tabi Olduğu Yönündeki Görüşler

Kur farklarının KDV matrahına dâhil olacağı doğrultusunda, pek çok yazarın ve en önemlisi İdare'nin görüş beyan ettiği görülmektedir. Yukarıda ayrıntıları ele alındığı üzere İdare, yıllar itibarıyla muktezalarındaki görüşlerine paralel olarak, 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile kur farklarının KDV matrahına dâhil olacağını belirtmiştir. Sözü geçen Tebliğ öncesinde ve sonrasında vermiş olduğu muktezalarda da, genel olarak, kur farklarının vade farkı, fiyat farkı mahiyetinde olduğu ve KDV matrahının bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüşlerini beyan etmekte olduğu görülmektedir⁵⁷⁰.

⁵⁷⁰ **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 2.06.1991 Tarih ve 42059 Sayılı Muktezası; **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 30.06.1993 Tarih ve 41304 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 30.06.1993 Tarih ve 80/26-2/41304430.673-41304 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 27.01.1995 Tarih ve 459 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 29.03.1996 Tarih ve 2126 Sayılı Muktezası; **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 23.01.1997 Tarih ve 2493 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 04.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.053/5324-191/32761 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 06.05.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-185/18592 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 28.05.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-189/22128 Sayılı Muktezası; **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 15.01.1999 Tarih ve 8.07.0.GEL.O.54/5426-7/1811 Sayılı Muktezası (<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>); **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 04.10.2000 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.24.25-23129/5319 Sayılı Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek53.htm>); **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 09.08.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.812 Sayılı Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek136.htm>); **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 12.10.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4842 Sayılı Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek179.htm>); **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 19.11.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.5602 Sayılı Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek198.htm>); **Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın** 06.12.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.5993 Sayılı Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek213.htm>); **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün** 28.06.2004 Tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5424-216-29998 Sayılı Muktezası (<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>); **Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın** 19.10.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5328-2239782206 Sayılı Muktezası (<http://www.maliforum.org>); **Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** 27.06.2007 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.02-300-07- Sayılı Muktezası (http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/kdv/kdv_347.doc); **Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** 27.07.2007/14112 Tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.104 Sayılı Muktezası (<http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2007/kdv/14112.htm>); **Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın** Muktezası (Yargı Kararları, Vergi Dünyası, Sayı: 316, Aralık 2007, s.273-274.); **Maliye Bakanlığı'nın** 29.08.2002 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-221/036501 Sayılı Muktezası (http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/004010002022.htm).

Kur farklarının KDV matrahına dahil bir unsur olduğu görüşünü savunan yazarların⁵⁷¹ genel olarak dayandığı gerekçeler arasında, Kanun'un 20. maddesinde yazılı bedel tarifindeki "borçlanılan tutarlar" ifadesi⁵⁷² ile, 24. maddesinin "c" bendinde "matraha dahil unsurlar" arasında sayılan "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler.." tanımında kullanılan genişletici ifadenin yer aldığı tespit edilmektedir. Buna ilave olarak bu görüşte olanların, 24. madde ile matraha dâhil unsurların isimler halinde sayıldıktan sonra, benzer mahiyetteki gelir unsurlarının da matraha dahil edilmesi için "gibi" edatının kullanıldığı, ayrıca Kanun'da, kur farklarının ismen yer almamış olmasının, kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması için gerekçe kabul edilemeyeceği görüşünü de ileri sürüldükleri görülmektedir⁵⁷³.

Kur farklarının matrahın unsuru olmadığını savunanların ileri sürdüğü kur farklarının lehe olabileceği gibi aleyhe de olabileceği görüşünün hukuki çözümünün ise, "matrah ve indirim miktarının değişmesi" başlığı altında yapılan düzenlemenin yer aldığı KDVK'nın 35. maddesine⁵⁷⁴ göre yapılabileceği, söz konusu yazarlar tarafından savunulmaktadır.

⁵⁷¹ Kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu yönünde fikir beyan eden makaleler için bkz. İstanbul YMM Odası Raporu, **Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**, İstanbul, 15.08.2007.; Volkan Yüksel, **"KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu"**; Nihat Uzunoğlu, **"Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)"**, Vergi Dünyası, Sayı: 268, Aralık 2003.; Nihat Uzunoğlu, **"Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (II)"**, Vergi Dünyası, Sayı: 269, Ocak 2004. ; Önder Sezgi, **"İstihkakı Döviz Cinsinden Düzenlenen İnşaat Onarım İşlerinde Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu"**, Vergi Dünyası, Ekim 1997, Sayı: 194, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1770>.

İlhan Kırıktaş, **"Döviz Cinsinden Teslimlerle İlgili Özel Durumlar ve KDV Uygulaması"**, Yaklaşım, Mart 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997031004.htm-24287-bytes. ; Can Erol, **"Dövizle Yapılan İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu"**, , Yaklaşım, Mart 1994, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199403221.htm-36142-bytes; Kazım Yılmaz, **"Kur Farklarının İlişkilendirileceği Hesapların Tespiti Sorunu"**, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1050> .; Gürol Ürel, **"KDV Uygulamasında Kur Farkları II"**, Lebib Yalkın, Kasım 2007, Sayı: 11, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=110611&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode=1&src=kur+farki&srct=1>.

⁵⁷² Nihat Uzunoğlu, **"Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)"**,s.7.

⁵⁷³ İstanbul YMM Odası Raporu, **Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu** s.7.

⁵⁷⁴ KDVK'nın 35. maddesi "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlığı altında, "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır."düzenlemesine yer vermektedir. 35. madde başlığında "matrah miktarının değişmesi" ifadesi yer alıyor olsa da, söz konusu

Diğer bu gruba dâhil bazı yazarlar da, kur farklarının teslim veya hizmet ifasından sonra meydana gelen müstakil bir “hizmet ifası” üst başlığı altında “finansman hizmeti” olarak KDV’ye tabi tutulması gerektiği görüşünü savunmaktadırlar⁵⁷⁵.

Kur farkları hususunda Danıştay’ın yıllar itibariyle verdiği kararları incelendiğinde, KDV matrahının bir unsuru olmadığı yönünde ileri sürdüğü görüşleri ağırlık taşısa da, matrahın bir unsuru olduğuna dair kararları da mevcuttur⁵⁷⁶.

Sonuç olarak, İdarenin ve bazı yazarların, kur farklarını, Kanun’un 20., 24/c. ve 35. maddeleri bağlamında, vade farkı mahiyetinde matraha dahil unsurlar arasında sayarak vergilendirmeyi amaçlayan mukteza, tebliğ ve/veya makaleler yayımladıkları görülmektedir.

2.2.3. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi’ne Tabi Olmadığı Yönündeki Görüşler

İdare, kur farklarının KDV matrahına dâhil olduğu yolunda 105 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’ni yayımlamış olmasına rağmen, kur farklarının KDV’ye tabi tutulması gerekip gerekmediği konusunda teorik bazda tartışmalar ve ihtilaflar devam etmektedir. Öyle ki, Danıştay tarafından verilen kararların çoğunun, kur farklarının KDV matrahına dâhil olmaması gerektiği yönünde olduğu tespit edilmektedir⁵⁷⁷. Özellikle içtihat oluşturması bakımından, Danıştay Vergi Dava

değişiklik için gerekçe gösterilen haller ile kur farklarının ortaya çıkış gerekçelerinin bağdaştırılması oldukça zor görünmektedir.

⁵⁷⁵ İstanbul YMM Odası Raporu **Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**, s.8.; aynı yönde görüş için bkz. Ali Alıç, “*Vade Farklarının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, s.2.; Tuncay Çetin, “*Kur Farkları KDV Matrahına Dahil Midir?*”, s.2.

⁵⁷⁶ **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.2000/1252, K.2000/3658, 04.10.2000 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/1706, K.1999/992, 09.03.1999 Tarihli Kararı; (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁵⁷⁷ **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.2006/50, K.2006/286, 18.10.2006 Tarihli Kararı (**Danıştay Dergisi**, Yıl:37, Sayı:115, 2007, s.87-88.); **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1990/6558, K.1991/587, 12.02.1991 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.2001/2624, K.2004/3556, 26.05.2004 Tarihli Kararı; (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/4227, K.1998/4093, 01.12.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1198/2188, K.2000/705, 23.02.2000 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/6613, K.2002/2091, 27.05.2002 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.2001/2624, K.2004/3556, 26.05.2004 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/1706, K. 1999/992, 09.03.1999 Tarihli Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E.1995/4067, K.1996/1941, T. 23.05.1996 Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E.1994/3894, K.1995/2937, 16.06.1995 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/74/23, K.2003/4293, 15.10.2003 Tarihli Kararı

Daireleri⁵⁷⁸ tarafından 2006 yılında oybirliği ile verilen karar bu açıdan önem arz etmektedir. Sözü geçen kararda Danıştay Vergi Dava Daireleri, tahsil tarihinde, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dâhil olmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Söz konusu kararda gerekçe olarak da,

“ 3065 sayılı Kanunun 10. maddesinin (a) fıkrasında; ‘Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması’ ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmiş, 26. maddesinde de; bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği, söz konusu düzenlemelere göre, mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir olarak kaydedilmesi gerektiği, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bu bedeli menfi veya müspet olarak etkilemesinin düşünülemeyeceği, nitekim, Kanun’un 20. maddesinde bedel kavramının açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucunun, aynı Kanunun 24. maddesinin “c” bendinde vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunun kurala bağlandığı; ancak, kur farkına bunlar arasında yer verilmediği, bu durumda da, ... senedin tahsil edildiği tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı” belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 2006 yılında kur farklarının KDV matrahının unsuru olmadığı yönünde karar vermesine rağmen, İdare 2007 yılında yayımladığı 105 seri no.lu Genel Tebliğ ile, kur farklarının matraha dâhil olduğu yönündeki kararında ısrarını sürdürmektedir.

(http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/004024001012.htm);

Danıştay Üçüncü Dairesi’nin E.2000/1249, K.2001/385 Kararı (Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002, s.150-152.); **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.2000/9103, K.2004/1161, 28.04.2004 Tarihli Kararı (Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı:220, Ocak 2007, s.180-184.).

⁵⁷⁸ **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.2006/50, K.2006/286, 18.10.2006 Tarihli Kararı (**Danıştay Dergisi**, Yıl:37, Sayı:115, 2007, s.87-88.)

Doktrindeki “kur farklarının matraha dâhil olmadığı” yönünde görüş beyan edenlerin gerekçe olarak, kur farklarının 24/c maddesinde yazılı isimler arasında sayılmamış olduğunu, eğer Kanun koyucu tarafından vergilendirilmek istense idi, kur farkı ifadesine maddede isim olarak mutlaka yer verileceğini belirttikleri görülmektedir⁵⁷⁹. Zira kur farkları, Kanun’un 21. maddesinde açıkça ifade edilmek suretiyle düzenlendiği üzere, ithalat işlemlerinde KDV matrahına dâhil edilmiştir. Ayrıca Vergi Hukuku kurallarından olan “kıyas yasağı” gereği, 24/c maddesinde yer alan “gibi” edatından yola çıkarak kıyas yapılamayacağını, dolayısıyla kur farklarının faiz veya vade farkına benzetilmek suretiyle KDV’ye tabi tutulamayacağını da belirttikleri görülmektedir⁵⁸⁰.

⁵⁷⁹ Kur farklarının KDV matrahının unsuru olmadığı görüşünde olan yazarlar ve eserleri: Mehmet Maç, “*Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”; Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır*”, *Mükellefin Dergisi*, Şubat 2002, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/M114.102.doc>.; Şükrü Kızılot, *Yurt İçi İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergisel Sorunlar*, *Yaklaşım*, Temmuz 1996, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199607823.htm.; Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV*”, *Lebib Yalkın*, Şubat 2002, Sayı:110, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=35409&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farkinda+KDV&srct=1>; İrfan Sarıkaya, “*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*”; Mehmet Koç, “*Döviz Cinsinden Belirlenen Bedelin Geç Ödenmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV*”, *Yaklaşım*, Eylül 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997091143.htm-37603-bytes; Vefa Hatipoğlu, “*Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*”, *E- Yaklaşım*, Sayı:24, Temmuz 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076761.htm-40652-bytes; M. Sacit Basmacı, “*Dövizli İşlemlerden Doğan Kur Farklarında KDV Sorunu –II*”, *Yaklaşım*, Sayı:128, Ağustos 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003083779.htm-47367-bytes>.; Ş.Rasim Savaş, “*Kur Farklarında KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Aralık 1997, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997121223.htm.; Mehmet Korkusuz, “*Kur Farkları Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Mi?*”, *Yaklaşım*, Ekim 2003, Sayı:131, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003114004.htm.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından, kur farkından kaynaklanan gelirin Katma Değer Vergisi’ne tabi olmadığı şeklinde verilen kararın gerekçesi olarak “.....matraha dahil edilmesi gereken gelir kalemlerinin, Kanunun 24/c maddesinde özel olarak sayılmakta olduğu ancak kur farkının bunlar arasında yer almadığı; bunun da nedeninin sözü edilen maddede mahiyeti itibarıyla sağlanan gelirlerin para ile temsil edilebilen menfaat kalemlerini ihtiva etmesine karşın, kur farkının ekonomik konjonktör gereği negatif de olabileceği, sonuçta sadece gelir değil icabında gider de sayılabilmesi.....” gösterilmektedir [Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E.2001/2624, K.2004/3556, 26.05.2004 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

⁵⁸⁰ Bizim de katıldığımız görüşe göre, kur farkları ile vade farkları mahiyet olarak birbirlerinden farklı sonuçlardır. Bunun sebebi olarak da, vade farkının ödenip ödenmeyeceği, süre ve faiz oranına göre değişebilen miktarı, işlemin taraflarınca serbestçe belirlenebilirken, kur farkları, tarafların serbest iradelerinden bağımsız olarak tamamen ekonomik koşullara, dünya ve ülke konjonktürüne bağlı olarak oluşmaktadır. Üstelik kur farkı sadece satıcı lehine olmamakta, alıcı lehine de ortaya çıkabilmektedir. (İrfan Sarıkaya, “*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*”, s.15; Mustafa

Bunlara ilave olarak, kur farklarının, KDV'nin konusu olan mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını teşkil eden bedel niteliğinde olmadığı⁵⁸¹, kur farklarının tarafların iradesi dışında tezahür eden ve sadece Türk Lirası ile yabancı paralar arasındaki parite değişiminden, diğer bir ifadeyle genel olarak, enflasyondan kaynaklanan farklardan meydana geldiği belirtilmektedir⁵⁸². Zira Kanun'un 24/c maddesinde belirtilen matraha dâhil unsurlar, taraflarca kararlaştırılan ve dolayısıyla önceden belli olan zamanda, oranda, miktarda veya süreyle meydana gelmektedir. Kur farkları bakımından taraflarca önceden kararlaştırılmış bir süre, oran, miktar da söz konusu değildir.

Sonuç olarak, vade farkı veya fiyat farkı, esas olarak, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki satış bedeline dahil edilmesinin yanı sıra sonradan ortaya çıkması durumunda da matraha dahil edilmesi gereken unsurlar olduğu halde, kur farkı, döviz bazlı işlemlerde satış bedeli ile matrahın birlikte ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kura bağlı olarak kesinleşerek sonuçlanmasından dolayı

Koç, “*Kur Farklarının KDV'ye Tabi Turulmaması Gerekliği*”, *Yaklaşım*, Ekim 2005, Sayı:154, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107033htm, s.2).

Yine Danıştay tarafından verilen bir kararda, döviz alımı satımı tarihleri arasındaki kur farkı gelirinin faiz olmadığı, Türk Parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan bir artış olduğu; dövizin banka tarafından müşterilere satılması ve belli bir süre sonra müşterilerden satın alınmasında, oluşan farka faiz niteliğini kazandırmamakta olduğu açıklaması yapılmaktadır [**Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E.1997/3053, K.1998/482, 12.02.1998 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

Yine vadeli döviz tevdiat hesaplarında hesap sahibi lehine doğan kur farkları için değil, sadece döviz bazındaki faiz için gelir vergisi stopajı yapılıyor oluşu da, kur farkının faize benzetilmeyeceğini ortaya koyan unsurlardan birisidir (Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV*”, *Lebib Yalkın*, Şubat 2002, Sayı:110, s.3.)

Bunu destekler mahiyette 57 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan aşağıdaki açıklamalar, kur farkı ile faizin farklı şeyler olduğunu açıkça ortaya koyması bakımından önem arz etmektedir. Tebliğ'de yer alan açıklama şu şekildedir: “*Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Vergi tevkifatı sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibariyle ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarının tevkifata tabi olacağı, ayrıca kur farkı üzerinden tevkifat yapılmayacağı açıktır.*” [**57 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği** 26.12.1997 Tarih ve 23212 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>),]

⁵⁸¹ İstanbul YMM Odası Raporu, **Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu**, s.9.; Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV*”, s.3.

⁵⁸² Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır*”, *Mükellefin Dergisi*, Şubat 2002, s.3. ; Vefa Hatipoğlu, “*Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*”, s.2.; Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV*”, s.1.

işlem bedelinin değişmesini sağlayamaz ve bu sebeple de matrahın bir unsuru olarak kabul edilemez⁵⁸³.

2.2.4. Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumunun Tespiti

Kur farklarının vade farkı mahiyetinde kabul edilip KDV matrahının bir unsuru olduğu şeklindeki görüşe, söz konusu farkların doğuş şekillerinin birbirinden farklı olması ve yukarıda açıklanan pek çok sebeple katılmamaktayız. Vade farkında taraflar işlem meydana gelmeden evvel, işlemin neticesinde karşılaşacakları durumun belirli olmasını sağlayabilmektedirler. Öyle ki, kur farkı tarafların serbest iradeleri dışında, tamamen ekonomideki enstrümanlar dâhilinde ortaya çıkan bir unsur mahiyetindedir. Bu açıdan bakıldığında, vade farkı başlangıçta taraflarca serbest olarak belirlenebildiğine göre, mal veya hizmet teslimi nedeniyle katılan bir bedel olarak da mütalaa edilebilir. Fakat kur farklarının teslim veya ifa tarihinde belirli olmaması ve teslim veya ifa tarihinden sonra ve bunlardan bağımsız olarak ortaya çıkması sebebiyle KDV matrahına dâhil olmaması gerektiği kanısındayız⁵⁸⁴. Zira kur farklarını KDV matrahına dâhil etmek, bu gelir unsurunu devamlı bir gelir olarak kabul etmek anlamına da gelir. Bu da Türk parasının, diğer paralar karşısında sürekli olarak değer kaybedeceği varsayımını da beraberinde getirmektedir⁵⁸⁵.

Genel kural bu şekilde tespit edildikten sonra, kur farklarının ortaya çıktığı durumlar açısından da bir ayrım yapılarak, KDV karşısındaki durumunun tespit

⁵⁸³ M. Sacit Basmacı, “*Dövizli İşlemlerden Doğan Kur Farklarında KDV Sorunu- II*”, s.3.; Mehmet Maç, “*Kur Farklarında KDV*”, s.3.

Danıştay Onbirinci Dairesi tarafından verilen bir kararda bu görüşü destekler mahiyette şu açıklamalar yapılmaktadır: “Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde hakediş raporu, işi yapan açısından işin teslimi, ihale makamı bakımından ise, işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belge olduğu ve ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarihin işin teslim tarihi olması nedeniyle Katma Değer Vergisi’nin onay tarihinde doğacağı, öte yandan yükümlü firma hakediş bedellerini döviz cinsinden aldığından Katma Değer Vergisi matrahının onay tarihindeki döviz kuru esas alınmak suretiyle bulunacağı tabiidir.[Danıştay Onbirinci Dairesi’nin 1996/3414, 07.10.1996 Tarihli Kararı

(<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10572&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>)]

⁵⁸⁴ Aynı yönde görüş için bkz. Sami Karacan, “*Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”, E-Yaklaşım, Sayı:58, Mayıs 2008,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512102.htm>, s.2.; İrfan Sarıkaya, “*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*”, s.15.

⁵⁸⁵ Şükrü Kızılot, “*Yurt İçi İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergisel Sorunlar*”, s.5.

edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bu tespit yapılırken de kur farklarını meydana getiren işlemler baz alınarak değerlendirme ve yorumlar yapılacaktır. Buna göre, yukarıda ayrıntıları ele alınmış olduğu üzere, kur farkını meydana getiren işlemler temelde, mal ve hizmet değerinin doğrudan yabancı para cinsinden belirlendiği işlemlerdir. İkincisi ise, mal ve hizmet bedelinin Türk Lirası üzerinden belirlenip, ödeme sürecinde enflasyondan ileri gelen değer kayıplarının önlenmesi amacıyla, işlem bedelinin alıcı ve satıcı tarafından kabul edilen bir yabancı paraya endekslendiği işlemler şeklinde ortaya çıkmaktadır⁵⁸⁶.

Bu şekilde bir ayırımın yapılması konunun değerlendirilmesi ve tespiti açısından kolaylık sağlayacaktır. Ancak İdare'nin yayımlamış olduğu 105 seri no.lu Genel Tebliğ'de bu şekilde bir ayırma gidilmeksizin, her türlü kur farklarının vade farkı mahiyetinde KDV matrahına dâhil olduğu anlayışı benimsenmiş ve böylece hazineci bir yaklaşımla uygulamaya açıklık getirilme yolu seçilmiştir. Yine kur farkları için vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği konusunda da yasal düzeyde yapılmış bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Oysaki 105 seri no.lu Genel Tebliğ'de, kur farklarında vergiyi doğuran olayın döviz alacağının tahsili olarak kabul edildiği görülmektedir⁵⁸⁷. Buna göre, KDV'de gelirin elde edilmesi bakımından tahakkuk esasının kabul edilmiş olması, buna karşılık Tebliğ'de ise tahsil esasının kabul edilmesi, her iki düzenlemede kabul edilen vergiyi doğuran olayın çatışması anlamına da gelmektedir.

Yukarıdaki ayırım bağlamında, kur farklarının ortaya çıktığı işleme göre farklı vergilendirme usulünün varlığı kabul edilebilir. Çünkü işlem bedelinin doğrudan yabancı paraya endekslendiği durumlarda uygulanacak Kanun maddesi açıktır ve yoruma yer vermemektedir. Konuya ilişkin madde, KDVK'nın 26. maddesi olup, madde hükmü *“dövizle yapılan işlemler”* başlığı altında, *“bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği”* düzenlemesini ihtiva etmektedir. Madde hükmü değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olay teslim veya hizmetin gerçekleşmesi ile

⁵⁸⁶ İbrahim Özdemir ve Mustafa Çelen, **“Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”**, **Vergi Dünyası**, Sayı:264, Ağustos 2003, s.29.; Tuncay Çetin, **“Kur Farkları KDV Matrahına Dahil Midir”**, s.1.

⁵⁸⁷ Koray Ateş, **“Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu”**, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2008, Sayı:238, s.199.

meydana geldiğine göre, işlem bedeli doğrudan döviz cinsinden belirlenmiş ise bedel, teslim ve hizmetin meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmek suretiyle kayıtlara geçirilecektir. Dolayısıyla döviz bazlı işlemlerde satış bedeli ve matrah, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kura bağlı olarak kesinleşip sonuçlandığı için kur farkı, matraha ilave edilmesi gereken ve sonradan ortaya çıkan veya oluşması muhtemel bir unsur mahiyetinde kabul edilemez⁵⁸⁸.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu⁵⁸⁹ tarafından yayımlanmış olan 12 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı⁵⁹⁰, kur farklarının tanımı, ortaya çıktığı durumlar ve muhasebeleştirilmesi gibi konularda ayrıntılı açıklamaları ihtiva etmektedir. Muhasebe Standardı “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesini⁵⁹¹” düzenlemekte olup, 7. maddesinde yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin işlemler açıklanmaktadır. 7. madde hükmünde, “*yabancı paraya dayalı bir işlemin, işletmenin muhasebe kayıtlarına, işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden kayıt edilmesinin gerekmekte olduğu*” belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmünde yer alan düzenlemenin, KDVK’nın 26. maddesinde yer alan düzenleme ile paralellik arz ettiği görülmektedir. Dolayısıyla işlem bedelinin doğrudan yabancı para baz alınarak belirlendiği işlemlerde bedel, işlemin gerçekleştiği yani KDVK açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek kayıtlara intikal ettirilmekte ve bunun üzerinden de işleme ait KDV de doğmuş olmaktadır.

⁵⁸⁸ Aynı yönde görüş için bkz. M. Sacit Basmacı, “*Dövizli İşlemlerden Doğan Kur Farklarında KDV Sorunu –II*”, s.2.; Veyssi Seviğ- Bumin Doğrusöz, “*Kur Farkının Belgelendirilmesi ve KDV*”, Referans Gazetesi, 19.08.2009.

⁵⁸⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 Tarihli ve 4487 Sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca, 14.04.2002 Tarih ve 24726 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak kurulmuş idari ve malî özerkliği bulunan bir kuruldur.

⁵⁹⁰ **12 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı**, 26122 Sayı ve 28.03.2006 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁹¹ Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi konusunda ayrıntılı açıklamalar için bkz. Feriştah Sönmez, “*12 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı- Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi*”, (Erişim: 01.07.2008), http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/Feristah_I.doc; Sadi Işıklılar, “*Dövizle Bağlı Kredi, Alacak ve Borçlarda Hasıl Olan Kur Farkları Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı ve Vergi Mevzuatı Açısından*”, Lebib Yalkın, Ocak 2007, Sayı: 1, s.2-3, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=101290&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>.

12 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı'nda, kur farklarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı diğer bir başlık "*kur farkının tahakkuku*"dur. Bu başlık altında yer alan 11. madde hükmünde, ciddi bir devalüasyon veya değer kaybı sonunda ortaya çıkan kur farklarında herhangi bir finansal korunma imkânının olmadığı ve de yabancı para birimi cinsinden faturalanmış varlıkların alımından doğan borçlar nedeniyle oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde uygulanacak yöntemin 12. maddede düzenleme altına alındığı belirtilmektedir. 12. madde hükmünde ise, kur farkının, işlem günü ile ödeme veya tahsilâtın yapıldığı gün arasındaki kur değişiklikleri sonucunda ortaya çıktığını ve söz konusu kur farkının, işlem günü ile ödeme ve tahsilâtın aynı hesap döneminde veya bunların farklı dönemlerde olmasından kaynaklandığını ve her iki durumda da ortaya çıkan kur farklarının "gelir ve giderlere" yansıtılması gerektiğini ihtiva eden düzenlemelere yer verilmektedir. Böyle bir durumda ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi zorunlu olup⁵⁹², söz konusu kur farklarının faturaya bağlanmaksızın "646 no.lu Kambiyo Kârları" hesabına kaydedilmesi gerekmektedir kanısındayız⁵⁹³. Dolayısıyla bu durumda, aleyhe oluşan kur farklarının da "656 No.lu Kambiyo Zararları" hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen bir karar da kanaatimizi destekler mahiyette olup, kararda "*Döviz üzerinden yapılan vadeli satışlarda, senedin tahsil edildiği tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan kur farkının bedel kavramına dâhil olmadığı*" ifadelerine yer verilmektedir⁵⁹⁴.

Bunlara ilave olarak, ayrıntılarını ele aldığımız VUK 215. madde hükmüne göre, tutulacak defterlerin ve kayıtların Türkçe olması zorunlu olup, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla, defterlerde başka dilden kayıtlar da yapılabilmektedir. Dolayısıyla kur farkları, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda, cari kur üzerinden Türk parasına çevrilecek ve çevrilen bu bedel de defter ve kayıtlara intikal

⁵⁹² İrfan Sarıkaya, "*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*", s.18.; Vefa Hatipoğlu, "*Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Midir?*", s.2.; Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin E. 2006/50, K. 2006/286, 18.10.2006 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁵⁹³ Aynı yönde görüş için bkz. Mehmet Maç, "*Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*", s.4.; İrfan Sarıkaya, "*Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı*", s.18-20.

⁵⁹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin E. 2006/50, K. 2006/286, 18.10.2006 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

ettirilecektir. Temel kural bu olmakla birlikte, VUK'un 215. madde hükmü kayıt ve defterlerin, Türk parası karşılığı gösterilmek koşuluyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebileceğini belirtmektedir. Bunun istisnası olarak da, “yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgeleri” göstermektedir.

Konuya ilişkin diğer önemli diğer bir düzenleme ise yine VUK'un 215. maddesinde yer almaktadır. Sözü geçen madde hükmü, belli şartları taşıyan şirketlere Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle de kayıtlarını tutulabilecekleri hususunda Bakanlar Kurulunca izin verilebileceğini düzenlenmektedir. Dolayısıyla, kanuna göre, “ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili döviz karşılığı Türk Lirası” ve “sermayesinin en az %40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere”, kayıtlarını, Bakanlar Kurulunca verilecek izin bağlamında, yabancı para birimiyle tutma hakkı verilebilecektir.

Sonuçta, Kanunda tanınan şartları taşıyan işletmelerin Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile kayıtlarını tutmaları halinde, Türk Lirası ile kayıt tutan işletmelere nazaran söz konusu işletmelerde kur farkı sorunu ve kur farkı gelirinden dolayı matrah oluşmayacaktır. Bu da uygulamaya yön veren İdare görüşleri dikkate alındığında, yabancılık unsuru taşıyan yukarıdaki şartları haiz işletmeler lehine haksız rekabete yol açacaktır. Diğer bir ifadeyle, bu tür mükellefler ile defterlerini Türk parası üzerinden tutanlar arasında büyük bir eşitsizlik ve adaletsizlik oluşacaktır⁵⁹⁵.

İlginç olduğunu düşündüğümüz diğer bir durum ise, Yürütme Organı, kanunun kendisine tanıdığı yetki ile bir taraftan belli şartları haiz işletmelerde kur farkı sorununun ortaya çıkmasını engellerken, diğer taraftan kur farkının ortaya çıkması muhtemel diğer bazı işletmelerde, kur farklarının vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu da, çelişkili bir anlayış ihtiva eden bir düzenleme ve doğal olarak da haksız rekabeti gündeme getirmektedir. Dolayısıyla İdare'nin, kur farklarının KDV matrahına dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği yönündeki anlayışı ile Kanun maddelerinin ilgili hükümleri çelişmektedir.

⁵⁹⁵ Cihan Ataş, “*Yabancı Parayla Defter Tutmanın Olumlu ve Olumsuz Yönleri*”, Mart 2008, (Erişim: 30.06.2008), http://www.vergihesabi.com/makaleler/2008/2008_03.htm, s.2.

Yine diğ er ilginç bir konu da, İdare'nin bir taraftan genel olarak ortaya çıkan tüm kur farklarını KDVK'nın 24/c maddesine istinaden matraha dâhil etmesi, öte yandan da bedelinin döviz cinsinden belirlenmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ve kamu ihalelerinde ortaya çıkan kur farklarını KDV matrahının dışında tutması vergilemede eşitlik kuralına da aykırıdır⁵⁹⁶.

Buraya kadar olan kısımda, mal ve hizmet değ erinin doğrudan yabancı para cinsinden belirlendiğı işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının KDV karşısındaki durumlarını tespit etmeye çalıştık. Bundan sonra ise, mal ve hizmet bedelinin Türk Lirası üzerinden belirlenip, ödeme sürecinde enflasyondan ileri gelen değ er kayıplarının önlenmesi amacıyla, işlem bedelinin alıcı ve satıcı tarafından kabul edilen bir yabancı paraya endekslendiğı işlemlerde ortaya çıkan kur farklarının KDV karşısındaki durumları tespit edilmeye çalışılacaktır. Çünkü vergilendirme bakımından, bu şekilde ortaya çıkan farkların, bedelin doğrudan döviz cinsinden belirlendiğı işlemlere nazaran farklı değ erlendirilmesi gerektiğı kanısındayız. Diğ er bir ifadeyle, bu durumu, bedelin döviz cinsinden belirlendiğı ve ödemelerin malın tesliminden veya hizmetin ifasından sonraki bir tarihte, taraflarca üzerinde anlaşılan bir kur üzerinden yapıldığı durumla karıştırmamak gerekmektedir. Çünkü mal bedelinin taraflarca önceden belirlenen kur üzerinden, teslim tarihinden sonraki bir tarihte ödenmesi halinde ortaya çıkan lehe kur farkı, taraflarca önceden belirlenmesi sebebiyle, vade farkı niteliğinde kabul edilmek suretiyle matraha dâhil edilebilir düşüncesindeyiz⁵⁹⁷. Bu durumda, mal teslimi veya hizmet ifası dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiğı anda düzenlenen faturaya atıfta bulunarak, ayrı bir kur farkı faturası düzenlenmesi ve KDV'nin ödenmesi gerekmektedir. Nitekim İdare'nin kur farkları hususunda gerek tebliğ, gerekse mukteza bazında yaptığı açıklamalarda kur farklarını vade farkı mahiyetinde değ erlendirilmesi ancak bu sınıfa dâhil kur farkları için geçerli olabilir. Çünkü gerçekten bedelin Türk Lirası üzerinden ve fakat yabancı paraya endekslendiğı işlemlerde amaçlanan, ileride ortaya çıkması muhtemel risklerin ya da maliyetlerin göze alınmasıdır.

⁵⁹⁶ Ş. Rasim Savaş, “*Kur Farklarında KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Aralık 1997, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997121223.htm, s.5-6.

⁵⁹⁷ Mehmet Korkusuz, “*Kur Farkları Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Mi?*”, s.3.; Mehmet Koç, “*Döviz Cinsinden Belirlenen Bedelin Geç Ödenmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV*”, s.2.

Sonuç olarak, kur farkları konusunda yasal düzenlemelerin yetersizliği sebebiyle çok farklı yorum ve uygulamaların ortaya çıktığı görülmektedir. Konunun, İdare tarafından sadece gelir getirme amacıyla değerlendirildiği tespit edilmektedir. Danıştay ise, tamamen farklı bir değerlendirme yaparak, kur farklarının matraha dâhil edilmesi gereken unsurlar arasında yer almaması gerektiği belirlemesini yapmaktadır. Bizim kanaatimize göre, kur farkı konusunun, bedelin doğrudan döviz cinsinden belirlendiği ya da Türk Lirası karşılığında ve fakat dövize endekslediği durumlar şeklinde tasniflendirerek yasal bağlamda değerlendirilmesi ve düzenleme altına alınması gerekmektedir. Çünkü uygulamaya yön veren mevcut düzenlemelerin Yargı Organı kararlarını dikkate almaksızın getirildiği ve gelirin elde edilmesinin tahakkuk esasına bağlandığı KDV açısından, mal teslimi ve hizmet ifası anında meydana gelen vergiyi doğuran olayın, “tahsilât esasının” kabul edilerek vergilendirme yoluna gidildiği görülmektedir. Söz konusu çatışmanın önlenmesi ve konunun yasal bazda açıklığa kavuşturulması, özellikle günümüz ekonomik koşulları göz önüne alındığında bir zorunluluktur.

III. PROMOSYON AMAÇLI MAL TESLİMİ VEYA HİZMET İFASI VE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. PAZARLAMA YÖNETİMİ AÇISINDAN PROMOSYON KAVRAMI, TANIMI, ALT BİLEŞENLERİ, ARAÇLARI

1. Promosyon Kavramı ve Tanımı, İşletme Yönetimindeki Yeri

Promosyon kavramı Latince “promotio ve promovere” kelimelerinden türemiş ve mealen, satışları geliştirmek, ilerletmek için, reklâm yoluyla ve diğer olağanüstü (exceptional) çabalar [sergiler (expositons), gösteriler (demonstartions)], fiyat indirimleri [(tenzilât (Osmanlıca), baisse de prix (Fransızca) - reduction (Fransızca&İngilizce)] , iskonto [(discount (İngilizce), escompte (Fransızca)] şeklinde

açıklanmaktadır⁵⁹⁸. Daha teknik bir anlamda promosyon kavramının literatürde “satış arttırma, satış teşviki, ürün tutundurma” anlamlarına geldiği anlaşılmaktadır⁵⁹⁹.

İşletme yönetimi açısından bakıldığında promosyonun, işletmenin bir pazarlama unsuru ve firma ile müşterileri arasında iletişimi sağlamaya yarayan bir işletme politikası aracı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Geleneksel işletme yönetimi literatüründe, promosyon kavramı, Türkiye’deki genel kullanım anlamından daha farklı ve hatta daha geniş perspektifli olarak yer almakta ise de, biz çalışmamızda, ağırlıklı olarak, Türk Vergi Sistemi bağlamında ele alınan promosyon kavramına yer verip, yabancı ve geleneksel literatürdeki promosyon kavramının tüm veçhelerini ve boyutlarını ihmal etmeyeceğiz.

Genel olarak kabul gören ve bizim de benimsediğimiz anlamda promosyon kavramı, mal ve/veya hizmetlerin satılmasında, bir fikrin tanıtılmasında ve bilgi kanallarının oluşturulmasında uygulanan etkin bir pazarlama yöntemi ve bizzat pazarlama aracıdır⁶⁰⁰.

2. Promosyonun Alt Bileşenleri ve Araçları

Promosyonda kullanılan araçlar ve hitap ettiği kitle göz önüne alındığında, promosyonu üç alt bileşende toplayabiliriz⁶⁰¹:

a) Tüketici promosyonu (consumer promotion): Tüketicilere yönelik satış arttırmayı sağlayan araçlara “tüketici promosyonu” adı verilmektedir. Numuneler, eşantyonlar, kuponlar, fiyat indirimleri, hediye v.s. bu alt grubun araçlarını teşkil etmektedir.

⁵⁹⁸ <http://www.seslisozluk.com/?word=promote> (Erişim: 19.08.2008).

⁵⁹⁹ Tanses Gülsoy, **İngilizce- Türkçe Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü (An English- Turkish Dictionary of Advertising with English- Turkish Index)**, İstanbul: Adam Yayınları, 1999, p.415.

⁶⁰⁰ George E. Belch and Michael A. Belh, **Advertising and Promotion (An Integrated Marketing- Communications Perspective)**, New York: McGraw- Hill International Edition, 2007, Seventh Edition, s.15.

⁶⁰¹ Mehmet Yüce, “**Promosyon ve Vergileme**”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:3, Sayı:32, Ağustos 2000, <http://www.mevzuatdersisi.com/>, s.2.; Tanses Gülsoy, **İngilizce- Türkçe Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü (An English- Turkish Dictionary of Advertising with English- Turkish Index)**, s. 415.

b) Ticari promosyon (trade promotion): Perakendecilere yönelik satış arttırmayı sağlayan araçlara “ticari promosyon” adı verilmektedir. Bu alt bileşenin araçları arasında iskontolar, indirimler, bedelsiz mal verilmesi v.s. yer almaktadır.

c) Satış gücüne yönelik promosyon (sales- force promotion): Satış gücünü arttırmaya yönelik araçlara verilen addır. Bunlar arasında primler, yarışmalar vb gibi araçlar yer almaktadır.

Yukarıdaki tasniflendirmede yer alan promosyon türleri, işletme yönetimi açısından önemli pazarlama ve satış politikası araçları olarak kullanılmaktadır⁶⁰².

Söz konusu pazarlama araçlarında amaç, müşteriye satın almaya cesaretlendirmek ve böylece kısa vadeli satışları arttırmaktır. Bunun yanı sıra şirketin üretimini arttırmaya ve stoklamaya yönelik ticareti teşvik etmede kullanılmaktadır⁶⁰³.

İşletme yönetimi açısından “satın almaya teşvik etme amacıyla” uygulanan ve dolayısıyla aynı amaca hizmet eden promosyon üst başlığı altında kullanılan araçların, KDV bağlamında farklı değerlendirildiğinin ortaya konulması amacıyla bu şekilde açıklamalara yer verilmiş olduğunu belirtmek isteriz.

Çalışmamızın konusu içinde ayrıntılı olarak ele alınacak olan ve uygulamada sıkça rastlanan promosyon araçları ve tanımları aşağıda kısaca ele alındığı üzeredir. Ayrıca burada verilen bilgiler, KDV açısından yapacağımız değerlendirme ve tespitlerde yol gösterici amacı taşımaktadır.

2.1. İskonto (İndirim, Tenzilat)

İskonto ya da tenzilat kısaca “para iadesi, paranın geri ödenmesi” anlamlarına gelip, perakendecilerden, daha ziyade satın alma sonrasında ortaya çıkan bir fiyat indirimini sağlayan teklif olarak tanımlanabilir⁶⁰⁴. Mukteza ve Tebliğ bazında

⁶⁰² Promosyonun alt bileşenlerini içeren yukarıdaki sınıflandırmanın verilme sebebi, uygulamada birbirine karıştırılmakta olduğu görülen ancak aynı amaca hizmet eden farklı araçlar olduğunu ortaya koymak ve ayrıntılı olarak ele alınacak olan unsurların işletme doktrinindeki yerini tespit etmektir.

⁶⁰³ George E. Belch and Michael A. Belh, **Advertising and Promotion (An Integrated Marketing-Communications Perspective)**, p.22.

⁶⁰⁴ Philip Kotler, **Marketing Management, Analysis, Planning, Implementation And Control**, New Jersey: Prentice Hall International Editions, 1994, Eighth Edition, p.664-p.669.

yapılan açıklamalarda⁶⁰⁵ farklı türlerde iskonto uygulamasına rastlanmakta olup, bu farklılık KDV matrahının tespitinde de farklı uygulamalara sebep olabilmektedir. Bu nedenle konuya ilişkin ayrıntılı sınıflandırma ve açıklamalar aşağıda yapılmaktadır:

2.1.1. “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” Çerçevesinde Yapılan İskonto Ayrımı

1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği’nde⁶⁰⁶ satış iskontosuna ilişkin genel bir ayrımın yapılmış olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre, Tebliğin “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” alt başlığının “Hesap Planı Açıklamaları”nın yapıldığı “C” alt başlığında, satış iskontoları ve türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Söz konusu Tebliğde yer alan düzenlemede, satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türü “kasa ve miktar iskontolarının” satış iskontoları (611) hesabında yer almakta olduğu belirtilmektedir. Yapılan tanımlamadan satış iskontonun, kasa ve miktar iskontosu olarak ikiye ayrıldığı sonucunu ulaşılmaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin ardından, bu ifadelerin ne anlamlara geldiği de düzenlemede yer almaktadır. Buna göre kasa iskontosu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini vadesinden önce ödemesi dolayısıyla, bu peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır. Miktar iskontosu ise, alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.

Tebliğde yapılan iskonto ayrımının hâsılat ve maliyet üzerinde etkileri söz konusu olduğundan, bu etki satış bedelini ve dolayısıyla KDV matrahını da değiştirici bir etkiye sahiptir. Bu bağlamda, satış iskontoları “net satış hâsılatını” azaltıcı, diğer bir ifadeyle düzeltici rol oynamaktadır. Alıcı yönünden “alış iskontosu” niteliğinde olan bu iskontoların alıcılar tarafından “maliyeti azaltıcı” olarak ya da doğrudan “hâsılat (gelir)” olarak kayıtlarda yer alması gerekmektedir. Buna bağlı olarak Tebliğ düzenlemesinden çıkan sonuca göre, kasa iskontoları erken ödeme nedeniyle

⁶⁰⁵ Özellikle Maliye Bakanlığı tarafından 1993 yılında verilen bir muktezada iskontoların sınıflandırılmak suretiyle KDV açısından değerlendirmeye gidildiği görülmektedir. Bunun için bkz. **Maliye Bakanlığı’nın** 80/2556/41473 Sayı ve 30.06.1993 Tarihli Muktezası (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&id=42923>).

⁶⁰⁶ **1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği**, 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997>.)

yapıldığından bir “satış indirimi” mahiyetindedir. Miktar iskontoları ise satışı artırmak amacı taşıdığından satış indiriminden ziyade “pazarlama gideri” niteliği taşımakta olup⁶⁰⁷, bir nevi promosyon harcaması niteliğindedir⁶⁰⁸. Ayrıca satın alma sırasında satın alanın lehine uygulanmakta ve faturada da yer almaktadır⁶⁰⁹.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde yapılan iskonto ayırımının genel bir düzenleme mahiyetinde olduğu görülmektedir. Tebliğde yapılan bu ayırımın, çalışmamızın bundan sonraki kısmında açıklanacak olan bir takım iskonto türlerini de ihtiva ettiği tespit edilmesine rağmen, uygulamada, özellikle idare tarafından verilen muktezalarda, bunlardan daha ayrıntılı ve çeşitli iskonto türlerinin var olduğunu da vurgulamamız yerinde olacaktır. Bu sebeple Tebliğde yer alanlar dışında ve bunlara ilave olarak uygulanmakta olan iskonto türleri şunlardan ibarettir:

2.1.2. Mal Teslimi veya Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar

Bu iskonto türü, malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği sırada uygulanmakta ve söz konusu iskonto mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin faturada ayrıca gösterilmektedir. Bundan ötürü de fatura üzerinde mal veya hizmet bedeli ile birlikte iskonto tutarı da uygulanmaktadır. Bu açıdan malın bedelini, iskonto tutarı düşürüldükten sonra kalan bakiye bedel oluşturmaktadır⁶¹⁰. Bu sebeple bu iskonto türüne “fiyat belirleme niteliğindeki iskontolar” ya da “vergiyi doğuran olay anında meydana gelen iskontolar” ibarelerinin de kullanıldığı görülmektedir⁶¹¹.

Söz konusu iskonto, 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği’nde tanımlanan miktar iskontosuna kısmen karşılık gelmekte olduğunu söyleyebiliriz.

⁶⁰⁷ A.Murat Yıldız, “*Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu (2006)*”, TURMOB&TESMER, http://www.muhasabenet.net/07_DSonu%20Islemleri2.doc#_Toc155068174, s.116

⁶⁰⁸ Çetin Bor, “*Satış İndirimi/ İskontosu İle Satış İndirimi/ İskontosunun Sınırı*”, *Yaklaşım*, Aralık 2001, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001122868.htm-104328-bytes, s.4.

⁶⁰⁹ Danıştay Yedinci Dairesi’nin E.1989/4010, K.1992/1126, 16.04.1992 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶¹⁰ Volkan Yüksel, “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Mart 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003030566.htm, s.2.

⁶¹¹ Kemal Akmaç, “*İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi*”, E-*Yaklaşım*, Sayı: 26, Eylül 2005, Eylül 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005096957.htm, s.1.

2.1.3. Erken Ödeme İskontosu (Peşin Ödeme İskontosu)

Erken ödeme nedeniyle yapılan iskonto türüne genel olarak, taksitli ya da vadeli satışlarda rastlanmaktadır. Bu iskonto türünde, taksitli satışlarda alıcının mal bedelini öngörülen vadeden önce ödemesi nedeniyle, mal bedelinde bir indirim yani iskonto yapılması durumu ile karşı karşıya kalınmaktadır⁶¹².

Erken ödeme iskontosu olarak adlandırılan iskontonun aslında 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde yapılan kasa iskontosuna karşılık geldiği ele alınan tanımlardan da anlaşılabilmektedir. Tebliğde yapılan açıklamalar ışığında kasa iskontosunda vadeli ya da taksitli satışlarda, bedelin vadeden önce ödenmesi ve buna bağlı olarak yapılan bir indirim söz konusudur. Dolayısıyla uygulamada erken ödeme iskontosu olarak adlandırılan tür aslında muhasebe sisteminde kasa iskontosuna karşılık gelmektedir.

2.1.4. Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskonto veya Ödemeler

Ana satıcı firmaların mallarının satılmasına aracılık eden aracı firmalara veya bayilerine, belli bir satış cirosunu aşmaları durumunda yaptıkları ödemeler veya indirimlerdir⁶¹³. Dikkat edileceği üzere, burada yapılmakta olan işlem, ana firma ile bu firmanın mallarını satan aracı firma ya da bayi arasında cereyan etmektedir. Burada belli bir ciro aşıldığında, diğer bir ifadeyle belli bir satış hacmine ulaşıldığında, bedelden indirim ya da belli bir ödeme söz konusu olmaktadır.

Söz konusu iskonto, 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde düzenleme altına alınan miktar iskontosuna karşılık gelmektedir. Çünkü burada da “alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunması” durumu sonucu bir iskonto yapılması durumu söz konusudur.

⁶¹² Lokman T.Yıldızhan, “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Ekim 1995, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199510635.htm-29007-bytes, s.2.; Volkan Yüksel, . “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu,” s. 3.

⁶¹³ Abdullah Tolu, “Ciro Primlerinin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Şubat 2002, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002022986.htm-30509-bytes, s.1.

2.1.5. Aynî İskontolar

Aynî iskonto olarak adlandırılan türde, satış bedelinden bir indirim yapılmamakta ancak iskonto adı altında bedelsiz mal verilmesi söz konusu olmaktadır⁶¹⁴. İskonto adı altında mal verilmesi durumunun indirim olarak mütalaa edilmesinin mümkün olmadığı ve bunun ancak “bedelsiz mal verilmesi” olarak adlandırılabileceği kanısındayız⁶¹⁵. Burada da belli bir dönem sonunda ya da satış hacminin aşılması durumunda, ana firma tarafından satıcı firmaya bedelsiz olarak mal verilmesi durumu vardır. Uygulamada her ne kadar iskonto olarak adlandırılrsa da aynî iskontoda bir indirim yapılmamaktadır. Ancak geleneksel işletme yönetiminde bu şekilde bedelsiz mal verilmesi de promosyon araçlarından birisini teşkil etmektedir.

2.2. Numune

Farsça “num°ne” kelimesinden dilimize giren numunenin sözlük anlamının karşılığını “örnek, göstermelik” ifadeleri oluşturmaktadır⁶¹⁶. Ürünlerin veya hizmetlerin bedava olarak verilmesi anlamına gelen numune, “kapıdan teslim, mail gönderme, mağazadan verilmesi, diğer ürünün yanında verilmesi veya bir reklâmda yayımlanmak” şekillerinde olabilmektedir. Numune verme işlemi, işletme yönetiminde yeni bir ürün tanıtımındaki en etkili ve pahalı yöntem olarak mütalaa edilmektedir⁶¹⁷.

⁶¹⁴ Mehmet Maç, “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”, s.6.

⁶¹⁵ Aynı yönde görüş için bkz. Burhan Gündoğdu, “Hediye Olarak Verilen Bedelsiz Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı: 262, Haziran 2003, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4133>, s.2.; Arıcan Süral, “İskontolar ve Katma Değer Vergisi Uygulaması”, Yaklaşım, Kasım 1993, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199311152.htm, s.1.; Ayşe Bayır ve Abdullah Tolu, “KDV Yönünden İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi”, Yaklaşım, Haziran 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997061066.htm, s.3.; Mehmet Maç, “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”, s.6.

⁶¹⁶ <http://www.tdk.gov.tr/TR/Sozbul.aspx?F6E10F8892433CFFA6AA849816B2EF05A79F75456518CA>. (Erişim: 19.08.2008).

⁶¹⁷ Philip Kotler, Marketing Management, Analysis, Planning, Implementation And Control, p.669.

Numune mal tesliminden kastedilen ise, işletmelerin piyasada hâlihazırda sattıkları veya piyasaya yeni çıkaracakları bir ürünün tanıtımı amacıyla verdikleri ürünlerdir⁶¹⁸.

2.3. Eşantiyon

Eşantiyon kelimesi, 13. yy da (1260) “eschandillon” olarak kullanılmaya başlanmış ve Latince “scandaculum” kelimesinden türemiştir⁶¹⁹. Fransızca “échantillon” kelimesinden dilimize katılmış olup, bir malın niteliğini belirtmek, özelliklerini göstermek amacıyla parasız verilen veya gönderilen mal anlamına gelmektedir⁶²⁰. Diğer bir ifadeyle, ana parça emtianın, genel bir fikir vermesi için küçük parçalar, üniteler olarak oluşturulmasıdır⁶²¹.

İşletmelerin pazarlama politikalarının bir parçası olan eşantiyon uygulamasında firmalar belli zamanlarda, özellikle dinî bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşyaları dağıtmaktadırlar. Dolayısıyla bu tür faaliyetler firmalar açısından “pazarlama gideri” niteliğinde kabul edilmektedir⁶²².

2.4. Prim ve Ciro Primi

Prim kelimesi, dilimize Fransızca “prime” kelimesinden girip, kısaca işveren tarafından iş yapanı isteklendirip verimini artırmak veya sonuca daha kolay ve çabuk ulaşmasını sağlamak amacıyla verilen para olarak tanımlanabilir⁶²³. Burada da belli bir ciroya ulaşılması neticesinde, ana firma tarafından satıcı firmaya belli bir oranda veya tutarda ödeme yapılması durumu söz konusudur.

⁶¹⁸ Zekai Özcan, “*Bedelsiz Mal Teslimlerinde (Promosyon, Eşantiyon veya Numune) Belge Düzeni*”, E-Yaklaşım, Sayı:28, Kasım 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005117365.htm-44512-bytes, s. 3.

⁶¹⁹ <http://dictionary.reverso.net/french-english/%C3%A9chantillon>. (Erişim: 15.09.2008).

⁶²⁰ <http://www.tdk.gov.tr/TR/Sozbul.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (Erişim: 19.08.2008).

⁶²¹ <http://dictionary.reverso.net/french-english/%C3%A9chantillon> (Erişim: 15.09.2008)

⁶²² Kemal Burçak, “*Promosyon, Eşantiyon ve Numune Adları Altında Bedelsiz Mal Verilmesi Halinde KDV*”, Yaklaşım, Ocak 1996, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199601687.htm-59569-bytes, s.3.

⁶²³ <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAA6AA849816B2EF05A79F75456518CA> (Erişim: 19.08.2008).

Danıştay tarafından verilen ve müstakar hale gelmiş olan kararlarda prim tanımının, yazılı ya da sözlü bir anlaşmaya veya bu primi ödeyecek olanın tek yanlı olarak belirlediği koşullara uygun şekilde başarılmış bir iş ya da hizmet karşılığı yapılan ödeme şeklinde yapıldığı görülmektedir⁶²⁴.

B. PROMOSYON ARAÇLARININ KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Genel Açıklama

Yukarıda belirttiğimiz üzere, geleneksel işletme yönetimindeki promosyon kavramının açılımı ile Türkiye’deki arasında farklılıklar mevcuttur. Türkiye’de kavram daha dar anlamda kullanılmakta, bu sebeple de vergilendirmesi konusunda farklı bir yol ile düzenlemelere gidilmektedir. Diğer bir anlatımla, Türkiye’de promosyon araçları bir bütün olarak değil, sadece kavram olarak ele alınmaktadır. Ayrıca promosyon araçları, geleneksel işletme yönetiminin unsuru mahiyetinde değil ancak, farklı uygulamalarını ve birbirinden bağımsızmış gibi değerlendirilmektedir. Bu da sonuçta aslında literatürde, promosyon araçları olarak adlandırılan alt kavramların ve unsurların vergilendirilmesinde farklı yorumlara sebebiyet vermektedir.

Çalışmamızda biz yeri geldikçe yukarıda belirttiğimiz bağlamda açıklama ve değerlendirmelere yer vereceğiz. Söz konusu açıklama ve değerlendirmelere, Türk KDV Sistemindeki mevcut düzenlemeler çerçevesinde yer verilecektir.

2. Promosyon Uygulamasının Hukuki Mahiyeti

İşletme yönetiminde önemli bir pazarlama politikası aracı olan promosyon, işletme politikası amaçlarına ulaşmayı gerçekleştirmek üzere, malların, hizmetlerin ve fikirlerin geliştirilmesi, fiyatlandırması, tutundurulması ve dağıtımı

⁶²⁴ Danıştay Yedinci Dairesi’nin E.1989/4010, K.1992/1126, 16.04.1992 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

süreci bütünü içinde yer almakta ve bu sürecin önemli bir yapı taşı teşkil etmektedir⁶²⁵.

İşletme yönetiminde önemli bir yere sahip olan promosyon uygulamasının KDV karşısındaki durumunun ve öneminin mevcudiyeti sebebiyle, Vergi İdaresi'nin iki farklı görüş sergilediği, yayımladığı mukteza ve tebliğlerden anlaşılmaktadır. Bu konuda 1995 yılının dönüm noktası olduğunu söylememiz yerindedir. Çünkü İdare, 1995 yılına kadar, konu hakkında mukteza bazında yaptığı açıklamalarda, vergi mükelleflerinin gerek kendi ürettikleri gerekse piyasadan satın aldıkları malları tanıtım, reklâm, satışları artırma vb. amaçlarla bedelsiz olarak vermeleri işleminin KDVK'nın 3/a maddesi⁶²⁶ gereğince vergiye tabi olması ve yine KDVK'nın 27. maddesi⁶²⁷ çerçevesinde emsal bedeli üzerinden vergilendirilmesi gerektiğini ileri sürmüştür⁶²⁸. Bunun yanı sıra 1995 yılının Aralık ayında yayımladığı 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁶²⁹ ile işletmelerin 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 teslimin söz konusu olmadığı, işletmenin genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak yaratılan katma değer artışı ve bu katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı görüşünü ortaya koymuştur.

⁶²⁵ Mehmet Yaşın, “İşletmenin Promosyon (Tutundurma) Faaiyetlerinin Vergisel Boyutu”, *Yaklaşım*, Sayı:176, Ağustos 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007089538.htm-77718-bytes, s.1.

⁶²⁶ Çalışmamızda da ayrıntılı olarak ele alınan KDV'nin 3. maddesi, “teslim sayılan haller” başlığı altında aslında 2. maddedeki teslim tanımına girmemekle beraber, Kanun'un verglendirmek amacıyla teslim saydığı durumları düzenleme altına almaktadır. Madde hükmünde yer alan düzenlemeye göre: a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı, c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri” teslim olarak kabul edilerek KDV'ye tabi tutulmaktadır.

⁶²⁷ KDVK'nın 27. maddesi “emsal bedeli ve emsa ücreti” başlığı altında, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın yani bedelin işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu düzenlemesine yer verilmektedir.

⁶²⁸ Kemal Burçak, “Promosyon, Eşantiyon ve Numune Adları Altında Bedelsiz Mal Verilmesi Halinde KDV”, s.1.; Mehmet Yüce, “Promosyon ve Vergileme”, s.3.

⁶²⁹ 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 25.12.1995 Tarih ve 22504 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)

KDVK'nin 1. maddesi açısından Türkiye'de yapılan ticari faaliyet kapsamında yapılan teslimler KDV'ye tabidir. Teslim ise Kanun'un 2. maddesinde, mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu devir sırasında üzerinden verginin alınacağı matrah, bedel olarak ifade edilmiş (KDVK. md. 20) ve bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde ise matrahın emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı belirtilmiştir (KDVK. md. 27/1).

KDVK'nın yukarıda adı geçen maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, bedel karşılığında veya bedelsiz olarak Türkiye'de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bütün teslimlerin KDV'ye tabi olduğu ve teslimin bedel karşılığında veya bedelsiz olarak yapılmasının, yapılan teslimin KDV'ye tabi tutulmasını engellemediği gibi bir sonuca ulaşılabilmektedir⁶³⁰. Nitekim Vergi İdaresi'nin 1995 yılının sonuna kadar varolan fikri ve uygulaması da bu yönde idi. Bu durumun 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği görülmektedir. Oysaki, promosyon ürünü vermekteki temel amaç, satışları artırmak ve tanıtmak olup⁶³¹, bunların bedelleri mükellefler açısından genel gider niteliğinde, ana malın satış fiyatının tespiti sırasında gözönüne alınmaktadır. Ayrıca satın alınan ya da üretilen mal veya hizmetlerin vergiye tabi amaçlarla kullanılması veya sarfı da Kanun gereği teslim sayılamamaktadır⁶³². Açıklanan bütün bu nedenlere dayanarak, promosyon olarak bedelsiz şekilde verilen mallar, verginin doğmasına yol açmamaktadır kanısındayız. Nitekim Danıştay tarafından verilen muhtelif kararlarda, promosyon ürünlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı tartışmasına dahi girilmemiş, sadece 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile getirilen promosyon ürünlerde yüklenilen KDV indirimine⁶³³ ilişkin kısımları eleştiri konusu yapılmıştır⁶³⁴. Dolayısıyla Danıştay kararlarının incelenmesi ile dolaylı yoldan

⁶³⁰ Bu konuda görüş için bkz. Mehmet Koç, *“Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu”*, **Yaklaşım**, Eylül 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091782.htm-71872-bytes, s.2.

⁶³¹ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1996/4808, K.1997/3189, 21.10.1997 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁶³² Aynı yönde görüş için bkz. Mehmet Timur, *“Bedelsiz, Katkı Paylı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV”*, **Yaklaşım**, Ağustos 1996, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199608856.htm-43782-bytes, s. 2.

⁶³³ Çalışmamızın konusu içinde yer almaması sebebiyle promosyon ürünlerinde yüklenen KDV'nin indirimi konusuna değinilmemiştir.

⁶³⁴ **Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin** E.1997/63, K.1997/517, 19.12.1997 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin** E.1998/390, K.1999/240, 30.04.1999 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava**

bir yorumlama yaptığımız vakit, Danıştay'ın promosyon ürünlerinin KDV'ye tabi olmaması gerektiği yönünde bir düşünceye hakim olduğu sonucuna ulaşmaktayız. Zira bu konuyu tartışma konusu dahi yapmamış, bunun doğruluğunu kabul ederek Tebliğ'de yer alan diğer konulara ilişkin kararlar vermiştir.

Yukarıda yapılan tüm açıklamalar dikkate alınmak suretiyle promosyon teslimi için bir bedelsiz teslimin söz konusu olmaması ve dolayısıyla KDV'nin doğmaması için aşağıda yer alan koşulların yer alması gerekmektedir kanısındayız⁶³⁵:

- Promosyon ürünü, işletmelerin üretimini veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya arttırma amacıyla ya da faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme amaçlarıyla verilmelidir.

- Verilen promosyon ürünü için çeşitli adlarla veya yöntemlerle ayrıca bir bedel istenilmemelidir.

Sonuç olarak, bedelsiz verilen ürünün bedelsiz teslim olarak kabul edilmeyip, promosyon yani tanıtım gayesi ile verildiğinin anlaşılır olması şartıyla KDV'nin konusuna katılamayacağı kanısındayız.

3. Promosyon Araçlarının Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Düzenlenişi ve Değerlendirilmesi

3.1. İskonto (İndirim) Uygulamaları ve Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Yeri

3.1.1. Genel Açıklama

İskontoya ilişkin düzenleme, KDVK'nın “matraha dâhil olmayan unsurlar” başlığı ile 25. maddesinde yer almaktadır. Madde hükmünün “a” bendinde yapılan açıklamada, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde

Daireleri'nin E.1999, K.2000/87, 25.02.2000 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1996/3589, K.1996/3812, 04.11.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.20009103, K.2004/1161, 28.04.2004 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

⁶³⁵ Aynı yönde görüş için bkz. Mesut Koyuncu, “**Promosyon Kampanyalarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu**”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 198, Temmuz 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1680>, s.1.

gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki⁶³⁶ iskontoların KDV matrahına dâhil olmayacağı belirtilmektedir. İskontonun KDV matrahına dâhil edilmemesinin şartları Kanun hükmünden çıkarılabilmektedir. Buna göre iskonto, “fatura ve benzeri belgelerde gösterilmek” ve “ticari teamüllere uygun miktarda olmak” koşullarının varlığı ve bu koşulların aynı anda gerçekleşmesi ile KDV matrahına dâhil edilmeyecektir⁶³⁷. Bu noktada ilgili maddede dikkat edilmesi gereken husus, iskonto tutarının fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesinin şart koşulduğu ancak, iskontonun mutlaka o belgeye konu işlemle ilgili olması gerektiği yolunda bir açıklamanın madde hükmünde yer almadığıdır. Oysaki İdarenin iskontonun mutlaka o belgede yer alan işlemle ilgili olması şartını aramakta olduğu görülmektedir⁶³⁸. İdarenin bu tutumunun sebebi olarak ise 25. maddenin gerekçesi ve 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁶³⁹ gösterilebilir. Nitekim 25. maddenin gerekçesinde yer alan “.....*Teslim ve hizmet işlemlerinde faturalarda gösterilen iskontolar matraha dahil bulunmamaktadır. Ancak işlem anında yapılmayan, dolayısıyla faturalarda da gösterilmeyen iskontoların matrahtan düşülmesine imkân tanınmamaktadır*⁶⁴⁰” şeklindeki düzenlemeye dayanarak İdare, bu şekilde bir davranış sergilemektedir. Buna ilave olarak İdare, 26 seri no.lu

⁶³⁶ “Ticari Teamül” konusunda vergi mevzuatında herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Bu sebeple, bu konuda Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan hükümlerden yararlanılarak bir anlamlandırma yapılması gerekmektedir. Buna bağlı olarak ‘ticari teamüllere uygun miktarda olması’ ifadesinden kastedilen, iskontonun satışa konu mal veya hizmetin piyasasında yaygın olarak uygulanan miktarda olması, satış bedelinin makûl bir tutarı kadar olması ve emsal müşteriler arasında farklılıklar olmaması gerektiğidir. Ayrıca mükellefin faaliyette bulunduğu sektör de bunun tespitinde dikkate alınması gereken diğer bir husustur (Serdar Dağüstün, “*Mal Teslimi ya da Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi*”, *Yaklaşım*, Ağustos 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1999081748.htm, s.1.; Ayşe Bayır ve Abdullah Tolu, “*KDV Yönünden İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi*”, s.1.; İlhan Kırıktaş, “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Sayı: 167, Kasım 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006118638.htm, s.1.; Nuri Değer, “*İskontoya Uygulanacak KDV Oranı*”, 24.03.2008, <http://www.ekocozum.com/blog/?p=1509>, s.2.; Fatih Gündüz, “*Çeşitli Adlarla Ödenen Ciro Primlerinin Vergisel Boyutları*”, *Malî Çözüm*, Sayı: 78, Kasım- Aralık 2006, s.222.)

⁶³⁷ İskontonun ticari teamüllere uygun olması ve fatura ve benzeri belgede gösterilmesi şartlarıyla KDV matrahına dahil olmayacağı yönünde Danıştay tarafından verilmiş kararlar mevcuttur [**Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1997/2422, K.1998/463, 11.02.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/1994, K.1999/ 655, 15.02.1999 Tarihli Kararı; (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.1994/263, K.1995/144, 28.04.1995 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

⁶³⁸ Mehmet Maç, “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, s.3.

⁶³⁹ **26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 31.12.1987 Tarih ve 19681 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)

⁶⁴⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf (Erişim: 14.09.2008).

Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de 25. maddenin gerekçesinde belirttiği ifadeyi teyid eder mahiyette, aynı doğrultuda görüş bildirmiştir. Madde gerekçesine paralel Tebliğ düzenlemesinde İdare, *“.....malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, ticari teamüllere uygun olarak ayrıca gösterilen iskontolar, Katma Değer Vergisi matrahına dahil olmayacaktır. Diğer bir anlatımla, faturanın düzenlenmesini gerekli kılan işlem ve bu işleme bağlı olarak yapılan iskontonun aynı faturada yer alması şartına bağlı olarak iskonto, Katma Değer Vergisi matrahına dâhil edilmeyecektir.”* açıklamasına yer vermektedir.

Bu açıklamalar ışığında iskonto türleri açısından değerlendirmemiz aşağıda yer almaktadır:

3.1.2. “1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” Çerçevesinde Yapılan İskonto Ayrımı ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde satış iskontosu, kasa ve miktar iskontosu olarak ayrılmıştır. Bunlardan alıcının belli miktarlar üzerinde alışlarda bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı, kendisine belli oran ya da tutarda indirim yapılması şeklinde açıklanan miktar iskontosu, pazarlama gideri mahiyetinde olup, satın alma sırasında satın alanın lehine uygulanmakta ve ayrıca faturada da yer almaktadır. İdarenin benimsemiş olduğu ve yukarıda açıklanan iskonto türlerinden “mal teslimi ve hizmet ifası sırasında yapılan iskontoya” kısmen tekabül etmekte ve bundan ötürü de KDVK'nın 25/a maddesinde aranan şartları ihtiva etmekte olduğu söylenebilir. Bu açıdan muhasebe uygulamasında miktar iskontosu olarak adlandırılan türün, KDV matrahına dâhil edilmemesi gerektiği kanısındayız.

Diğer bir tür olan kasa iskontosu ise, kredili satışlarda uygulanmakta olup, vadeden önce peşin ödeme dolayısıyla yapılan iskontodur. Bu tür de uygulamada İdare'nin kabul ettiği “erken ödeme iskontosu”na karşılık gelmektedir. Bu sebepten ötürü ayrıntılı açıklama ve değerlendirme ilgili başlık altında yapılacaktır.

3.1.3. Mal Teslimi veya Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Mal teslimi ve hizmet ifası sırasında yapılan iskontoların, gerek Kanun'un 25. maddesinde ve 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde ve gerekse çok sayıda muktezada⁶⁴¹ açıklanan şartları ihtiva etmekte olduğu görülmektedir. Söz konusu iskonto türünde uygulamada herhangi bir duraksama ve tereddüt mevcut değildir. Çünkü bu tür iskonto, mal teslimi veya hizmet ifası ile meydana gelen vergiyi doğuran olay anında belirli olmakta, ticari teamüllere uygun olmak koşuluyla faturada da belirtilmek üzere KDV matrahına dahil edilmemektedir.

3.1.4. Erken Ödeme İskontosu ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Erken ödeme iskontosu, 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği'nde açıklama altına alınan kasa iskontosuna karşılık gelmektedir. Erken ödeme iskontosu ya da kasa iskontosu erken ödeme nedeniyle yapıldığından tam anlamıyla bir satış indirimi mahiyetindedir. Bu konuda Danıştay'a intikal etmiş çok sayıda karar mevcuttur ve bunların incelenmesi neticesinde yargı organı ile idare arasında açık bir fikir ayrılığının bulunduğu görülmektedir. Zira Danıştay, peşin ödeme iskontosu ya da erken ödeme iskontosunun KDV matrahına dâhil edilmemesi gerektiği yönünde kararlar vermiştir. Danıştay Onbirinci Dairesi⁶⁴² tarafından verilen bir kararda, "*Vadeli alınan bir malın bedelinin erken ödenmesi nedeniyle ticari teamüllere uygun olarak yapılan iskontonun KDV matrahına dâhil edilemeyeceğini*" ifade etmiş; yine Danıştay Onbirinci Dairesi⁶⁴³ bir diğer kararında da, "*Erken ödeme iskontosunun KDVK'da öngörülen anlamda bir hizmet karşılığı olmadığı için KDV kapsamına girmediğini*" açıkça belirtmiştir. İdare ise, satış işlemi gerçekleştikten sonra, alıcının bedeli vadeden önce ödemesi ve buna

⁶⁴¹ Maliye Bakanlığı'nın 30.06.1993 Tarih ve 80/2556/41473 Sayılı Muktezası (Erişim: 01.09.2008) (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&id=42923>)

⁶⁴² Danıştay Onbirinci Dairesi'nin E.1997/1295, K.1998/1828, 20.05.1998 Tarihli Kararı (<http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10379&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=fatura+d%FCzenlenmesi&srct=1>)

⁶⁴³ Danıştay Onbirinci Dairesi'nin E.1997/1865, K.1998/3887, 11.11.1998 Tarihli Kararı (<http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10420&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=fatura+d%FCzenlenmesi&srct=1>)

ilişkin bir iskontodan yararlanması halinde, durumun KDVK'nın 35. maddesi⁶⁴⁴ kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve dolayısıyla da erken ödeme dolayısıyla yapılan iskontoya isabet eden KDV ile ilgili olarak, alıcının mükellef olup olmaması durumu dikkate alınmak üzere işlem yapılmasının yerinde olduğu yönünde görüş beyan etmektedir⁶⁴⁵. Uygulamada yazarların da genel olarak İdare ile aynı yönde görüş beyan ettikleri görülmektedir⁶⁴⁶.

Mevcut KDV Sistemi içinde değerlendirildiğinde bizim de katıldığımız bu görüşe göre, alıcının borcunu kararlaştırılan vadeden önce ödemesi ve daha önce tahakkuk etmiş olan vade farkı alacağı üzerinden iskonto uygulanması halinde, daha önce alıcıya fatura edilen teslim konu malın bedeli ve vade farkında diğer ifadeyle de matrahta değişikliğe neden olmaktadır. Bu ise Kanun'un 35. maddesine göre düzeltmeyi⁶⁴⁷ gerektirmektedir. Aksi halde vadeli mal alan kişi erken ödeme dolayısıyla

⁶⁴⁴ KDVK'nın 35. maddesinde "matrah ve indirim miktarlarının değişmesi" durumunda neler yapılacağı düzenleme altına alınmaktadır. Madde hükmünde, "malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik meydana geldiği hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönemde içinde düzeltir" ifadeleri yer almaktadır. Ayrıca bunun için iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmiş olması şart olarak belirtilmiştir.

⁶⁴⁵ Maliye Bakanlığı'nın, 30.06.1993 Tarih ve 80/2556/41473 Sayılı Muktezası (Erişim: 01.09.2008) (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&id=42923>).

⁶⁴⁶ Mehmet Maç, "İskontoların KDV Karşısındaki Durumu", s.8; Arıcan Süral, "İskontolar ve Katma Değer Vergisi Uygulaması", s.3.; Lokman T.Yıldızhan, "İskontoların KDV Karşısındaki Durumu", s.3.; Kemal Akmaz, "İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi", s.3.; Volkan Yüksel, "İskontoların KDV Karşısındaki Durumu", s.3.

⁶⁴⁷ Matrah düzeltme işlemi çalışmamızın konusu dahilinde olmadığından çok kısa bir açıklama yapmakla yetinilecektir. Buna göre, erken ödeme sebebiyle yapılan iskontoya karşılık gelen KDV'nin, alıcının gerçek usulde KDV mükellefi olup olmaması durumuna göre açıklanması gerekmektedir.

Alıcının KDV mükellefi olması durumunda, erken ödeme nedeniyle yapılan iskontoya isabet eden verginin karşılıklı olarak düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi, iskonto bedeli üzerinden düzenlenecek fatura ile yapılması gerekmektedir. Düzeltme işleminin, malın satıldığı dönemde satıcının hesaplanan KDV alıcının ise indirilecek KDV beyan etmiş oldukları göz önünde tutularak, söz konusu iskonto üzerinden hesaplanana KDV'nin de bu defa alıcı tarafından hesaplanan KDV, satıcı tarafından ise indirilecek KDV olarak beyan etmeleri suretiyle gerçekleştirilmeleri gerekmektedir (İlhan Kırıktas, "İskontoların KDV Karşısındaki Durumu", s.3; Mustafa Teke, "İskonto ve Kimişyonların Muhasebesi", Yaklaşım, Ekim 2006,

www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006108587.htm, s.3). **Alıcının KDV mükellefi olmaması durumunda ise**, iskonto ve iskontoya ilişkin KDV'nin satıcı tarafından alıcıya iade edilmesi gerektiği 54 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Dolayısıyla satıcı tarafından tüketiciye sağlanacak olan iskonto tutarı ve KDV toplamı üzerinden vergi mükellefiyeti bulunmayan tüketici adına "gider pusulası" düzenlenecek ve KDV bu pusula üzerinde ayrıca gösterilecektir (Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.1313.; İlhan Kırıktas, "İskontoların KDV Karşısındaki Durumu", s.3.)

(54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 24.04.1996 Tarih ve 22620 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır - <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>)

vade farkının bir kısmını ödemediği halde, ödenmeyen tutar üzerinden hesaplanan KDV kadar bir vergiyi fazladan ödemiş ve bunun neticesinde fazladan indirim konusu yapmış olmaktadır⁶⁴⁸. Erken ödeme sebebiyle yapılan iskontoyu KDVK'nın 25. maddesinde ifadesini bulan iskontoyla karıştırmamak gerekmektedir. Burada teslim ve hizmet bedeli üzerinden yapılan bir iskonto mevcut olmayıp, daha önce KDV matrahına dâhil edilen vade farkının bir kısmından vazgeçilmesi ve KDV matrahında değişikliğe sebep olan bir işlem söz konusudur. Kısacası erken ödeme sebebiyle yapılan iskonto sebebiyle sağlanan düzeltme işlemi aslında bir “fiyat düzeltme” işlemi niteliğindedir⁶⁴⁹. Bu değerlendirmeler ışığında, erken ödeme sebebiyle alıcıya sağlanan iskontoda KDV, alıcıya iskontonun sağlandığı anda, matrah düzeltmek maksadıyla alıcı tarafından satıcıya düzenlenen fatura ile doğmaktadır. Ancak buradaki vergilendirme işleminin matrah düzeltmesi maksadıyla yapıldığını yinelemekte fayda vardır.

Bu noktada değinilmesi gereken diğer bir konu da, “vade farkı” konusunda ayrıntılı olarak belirttiğimiz üzere, uygulamada bazı yazarlar vadeli satışlarda, satış akdini vadeli yaparak satıcının aslında karşı tarafa bir “finansman hizmeti” sunmakta olduğu görüşünü savunmaktadırlar. Bu konuda İdare da aynı doğrultuda muktezalar vermiştir. Erken ödeme iskontosunda da, vade farkına bağlı olarak ters bir düşünce ile, borcunu erken ödeyen kişinin vadeli mal satan kişiye “finansman hizmeti” sağladığı yönünde görüş ileri sürenler mevcuttur⁶⁵⁰. Bizim kanaatimiz, bu durumlarda bir finansman hizmetinin sunulması durumunun söz konusu olmadığı, öncelikle taraflar

⁶⁴⁸ Kemal Akmaz, “İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi”, s.3.

⁶⁴⁹ Kemal Akmaz, “İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi”, s.3.

⁶⁵⁰ Erken ödeme iskontosunun hizmet ifası olduğu yönünde görüş için bkz. Süleyman Taf, “Erken Ödeme İskontolarının Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Sayı: 183, Ekim 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1787>, s.1.; Ejder Ayanoglu, “Erken Ödeme İskontolarının KDV Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım, Eylül 1996, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199609861.htm, s.2.; Ramazan Yakışıklı, “Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip Yıl Sonlarında, Belli Bir Ciro Aşıldığında Ödenen Prim veya İskontoların KDV Uygulanması”, Vergi Dünyası, Sayı:153, Mayıs 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1274>, s.1.; Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.589.

Erken ödeme iskontosunun hizmet ifası olmadığı yönünde görüş için bkz. Mehmet Maç, “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 54, Haziran 2008, http://www.lebibyakın.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dericerik_id=106&dergi_id=47, s.9 ; Nevzat Tüfekçioğlu, “İskonto ve Benzeri Ödemelerde Katma Değer Vergisi Uygulanması”, Vergi Dünyası, Sayı: 86, Ekim 1988, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=732>, s.1.; Ercan Bayazıtlı, “Dönem Sonunda Yapılan İskontolarda KDV ve Muhasebe Uygulanması”, Yaklaşım, Aralık 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997121206.htm-43398-bytes, s.3.; Kemal Akmaz, “İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi”, s.3.

arasındaki akdi ilişkiye bakılarak bir değerlendirme yapılması gerektiği yönündedir. Danıştay tarafından verilen muhtelif kararlar da bunların hizmet ifası olarak mütalaa edilmesinin mümkün olmadığı ve dolayısıyla KDV matrahına dâhil edilmesinin yerinde olmadığı şeklindedir⁶⁵¹. Çünkü Danıştay’ın kabul ettiği görüş doğrultusunda bir işin hizmet olarak nitelendirilebilmesi için, bu işin doğrudan doğruya ve yalnızca muhatap için yapılmış olması gerekmektedir⁶⁵². Burada ise bedelin erken ödenmesi, teslim ve hizmet sonucu olmayan, alıcıyı peşin ödemeye teşvik etmeye yönelik ve alıcının yararına olup⁶⁵³, alıcıya daha az para ödeme imkanı sağlamakta, yani doğrudan doğruya ve karşı taraf için yapılan bir işin mevcudiyeti söz konusu olmamaktadır. Üstelik hizmet olarak kabul eden bir düşüncede, işleme hizmete ilişkin KDV oranının uygulanacak olması sebebiyle, asıl işlem ile oran farklılaşması sorununu beraberinde getirecektir.

3.1.5. Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskonto veya Ödemeler ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

İşletmeler, pazarlama politikaları gereği, mallarını satan toptancı ya da perakendeci firmalara belli bir ciroyu aşmaları koşulu ile belirli oran ya da tutarlarda ödemeler yapabilmektedirler. Bu durum da uygulamada farklı görüşlerin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Yine bu konuda da İdare ile Yargı Organları birbirine tamamen zıt görüşler beyan etmektedirler. İdare bu konudaki görüşünü, 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde açık ve net olarak ortaya koymuştur. Uygulamada pek çok yazarın da desteklediği⁶⁵⁴ bu düzenlemeye göre, “fatura ve

⁶⁵¹ Aynı yönde görüş için bkz. **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1999/3370, K.2000/3196, 12.09.2000 Tarihli Kararı ; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/1295, K.1998/1828, 20.05.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1990/877, K.1993/2804, 28.06.1993 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’ni** E.1996/5011, K.1997/4539, 30.12.1997 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁵² **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/1295, K.1998/1828, 20.05.1998 Tarihli Kararı (<http://www.yaklasim.com/danistay/index.asp>.) ; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1998/1006, K.1998/3394, 12.10.1998 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁵³ **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/1295, K.1998/1828, 20.05.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1990/5543, K.1993/4101, 14.10.1993 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1996/5011, K.1997/4539, 30.12.1997 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁵⁴ Belli bir ciro aşıldığında uygulanan iskontoların hizmet mahiyetinde KDV’ye tabi tutulması gerektiği yönünde görüşler için bkz. Ramazan Yakışıklı, “*Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip Yıl Sonlarında, Belli Bir Ciro Aşıldığında Ödenen Prim veya İskontoların KDV Uygulanması*”, s.2.; Fazlı Çilingir, “*Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:306, Şubat 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=1680>. s.5.; Ayşe Bayır ve Abdullah Tolu, “*KDV Yönünden İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi*”, s.2.; Kemal Akmaz, “*İskonto Uygulamalarının Katma*

benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan ödemeler KDV'ye tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili olmayıp, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş, ana firmaya karşı verilen hizmet mahiyetindedir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir (belli bir hizmeti vermiştir), böylece de ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve KDVK'nın 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.”

Buna karşılık Danıştay tarafından verilen kararlar incelendiğinde, belli bir ciro aşıldığında çeşitli adlarla yapılan iskontoların hizmet ifası veya mal satışı karşılığı olarak değerlendirilemeyeceği, bunların sadece teşvik etme amacına yönelik ve satış limitine göre yapılan iskonto olduğu ve bundan ötürü teslim ve/veya hizmet olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı ve dolayısıyla da KDV'ye tabi olmayacağı doğrultusunda olduğu tespit edilmektedir⁶⁵⁵.

Mevcut KDV sistemi içinde değerlendirildiğinde, belli ciro aşıldığında yapılan ödemelerin, mal ve hizmet tedavülü ile ilgisi olması sebebiyle KDV'ye tabi tutulması daha doğru bir uygulama olacaktır. Nitekim 25. madde ve bu maddenin gerekçesi göz önüne alındığında, iskontonun matraha dâhil olmaması için aranan şartları taşımaması halinde bu ödemelerin KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Oysaki durum işletmelerin pazarlama politikalarının önemli bir unsuru olan promosyon uygulamaları dikkate alınarak değerlendirildiğinde, yani bilim dalları arasında koordinasyon kurulduğunda bu tür ödemelerin, hizmet ifası olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği kapsamında, KDV matrahına dahil edilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir kanısındayız⁶⁵⁶. Bu konuda Danıştay da, bu

Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi”,s.6.; İlhan Kırıktaş, “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”,s.3.;

⁶⁵⁵ Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E.1992/2549, K.1993/592, 17.02.1993 Tarihli Kararı.; Danıştay Yedinci Dairesi’nin E.1989/4010, K.1992/1126, 16.04.1992 Tarihli Kararı.; Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E.1996/3156, K.1997/4252, 18.12.1997 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁵⁶ Aynı yönde görüş için bkz. Ercan Bayazıtlı, “Dönem Sonunda Yapılan İskontolarda KDV ve Muhasebe Uygulaması”,s.2.

ödemelerin, açık olarak teşvik etme amacı taşıdığını belirterek düşüncemiz doğrultusunda kararlar vermiştir.

3.1.6. Aynî İskontolar ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda da belirtildiği üzere, aynî iskonto olarak adlandırılan türde, satış bedelinden bir indirim yapılmamakta ancak iskonto adı altında bedelsiz mal verilmesi söz konusu olmaktadır. Aslında uygulamada yerleşmiş olan aynî iskonto isminin, karışıklıklara yol açmakta olduğu görülmektedir⁶⁵⁷. Bunun sebebi ise, aynî iskonto olarak adlandırılıp, belli bir iskonto veya nakdî ödeme yapılmamakta, bunların yerine mal teslimi söz konusu olmaktadır. Bu durum da mevcut sistem içinde değerlendirildiğinde, KDV'nin konusuna giren bedelsiz teslimde tekabül etmektedir. Diğer bir anlatımla, KDVK'nın 3. maddesinin 'a' fıkrası ve 25. maddesinin 'a' fıkrası gereğince, bedelsiz mal verilmesi şeklinde yapılan iskonto türü KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Oysaki aynî iskonto adı altında bedelsiz olarak verilen malların, firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, üretim veya satışlarını koruma ve arttırma, diğer firmalarla rekabet edebilme amaçlarını ihtiva etmesi durumunda, 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerekip, KDV'ye tabi tutulmamasının yerinde olacağı kanısındayız. Bu şekilde bir yaklaşımın, geleneksel işletme yönetiminin pazarlama politikası amaçlarına da uygun olduğu ve mevcut tebliğlerin bu politikaları dikkate alarak yeniden ve daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmesinin gerektiği kanaatini taşımaktayız. Bu haliyle değerlendirildiğinde gerek Kanun hükümleri gerekse tebliğ düzenlemeleri sözünü ettiğimiz karışıklıkları giderebilecek mahiyette değildir. Zira AT'nin 6 no.lu Direktifi, verginin konusunu belirlerken teslim veya hizmetin “bedel karşılığı” olması şartını da aramaktadır. Böylece bedelsiz teslim ve hizmetler verginin konusu dışında tutulmakta, bu da işletme yönetimi

⁶⁵⁷ Konuya ilişkin yazılarda, aynî iskonto uygulamalarının iki şekillerinde gerçekleştirildiği hususunda açıklamalara yer verilmektedir. Buna göre, aynî iskonto: (a) Bedelsiz mal verilmesi, (b) Bedelden indirim şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ancak biz bu ayrımın karışıklıklara sebebiyet verdiği kanısındayız. Nitekim bedelsiz mal verilmesi aynî iskontoya tekabül etmesine rağmen, bedelden indirim şeklindeki iskonto ise zaten diğer iskonto türleri içinde ele alınmaktadır. Burada tekrarlanmasının yerinde olmadığını düşünmekteyiz.

politikası araçlarından olan ve üst başlığı promosyon olarak adlandırılan ve bedelsiz olarak sunulan teslim veya hizmetlerin vergilendirilmesi önlemektedir. Şayet bizim KDVK sistemimizde de buna uygun ve paralel bir düzenleme yapılırsa, buna benzer pek çok sorunun giderilebileceği kanısındayız.

3.2. Numunelerin Katma Değer Vergisi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

Örnek, göstermelik anlamlarına gelen numunede, malların veya hizmetlerin bedava olarak verilmesi söz konusudur. Numunenin “kapıdan teslim, mail gönderme, mağazadan verilme, diğer ürünün yanında verilme veya bir reklâmda yayımlanmak” şekillerinde uygulandığı görülmektedir.

Konuya ilişkin vergi mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yer almamasına rağmen, bu konudaki düzenlemenin 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde yer aldığı görülmektedir⁶⁵⁸. Konumuz açısından numune mal teslimi, işletmelerin piyasada hâlihazırda sattıkları veya piyasaya yeni çıkaracakları bir ürünün / malın tanıtımı amacıyla verdikleri ürünler olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca ana malın bütün özelliklerini taşıyan bu ürünler, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olmak ve üzerinde “numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşımak koşullarıyla ve de işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğine haiz bu malların bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir. Bu şekildeki bir düzenlemenin Avrupa Birliği uygulamasına da uyumlu olduğunu 6. Direktifin⁶⁵⁹ 5.

⁶⁵⁸ Numune malların teslimi konusunda diğer bir düzenleme ise 173 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde yapılmaktadır. Tebliğ düzenlemesine göre, “Numune üzerine veya tecrübe ve muayene şartıyla satım yapılmak üzere mal sevkiyatı yapılması halinde sevk edilen mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi zorunludur. Bu tür sevkiyatlarda, malı satıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye satıcı tarafından, alıcı taşıyor veya taşıyorsa irsaliye alıcı tarafından düzenlenecektir.” (173 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.)

⁶⁵⁹ Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating the Turnover Taxes- Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC)- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>., Article 5/6.

Article 5/6: “The application by a taxable person of goods forming part of his business assets for his private use or that of his staff, or the disposal thereof free of charge or more generally their application for purposes other than those of his business, where the value added tax on the goods in question or the component parts thereof was wholly or partly deductible, shall be treated as supplies made for

maddesinin 6. bendinin son cümlesinden çıkarmamız mümkündür. Söz konusu madde hükmünde kısaca, bir malın, mükellef tarafından veya işletme personelinin özel ihtiyacı için bedelsiz olarak veya diğer sebeplerle işletme dışı amaçlarla işletmeden bedelsiz olarak çekilmesi vergiye tabidir. Ancak bunun istisnasını işle ilgisi açık olan numuneler ve değeri düşük hediyeler oluşturmaktadır. Dolayısıyla 6. Direktifte de işle ilgisi açık olan ve bedelsiz verilen numunelerin ve değeri düşük hediyelerin teslimi verginin dışında tutulmaktadır. Buna paralel mahiyette bizim mevzuatımızdaki ifadesi ile, 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde düzenleme altına alınan promosyonlar, numune ve eşantyonların teslimi KDV'ye tabi değildir.

50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, numune mal teslimlerinin KDV matrahına dahil olmaması için gerekli olan şartlar:

- Numune malların ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- Ayrıca numune malların firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması şeklinde belirtilmiştir.

Sonuç olarak, ticari teamüllere ve iktisadi, ticari icaplara uygun ve duruma göre normal ve mutad nitelik ve miktarda, promosyon amaçlı olarak bedelsiz verilen numune malların teslimi işleminin vergiye tabi bedelsiz teslim gibi nitelendirilmek suretiyle KDVK'nın 27. maddesi bağlamında emsal bedel üzerinden değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir kanısındayız⁶⁶⁰. Zira Kanun gereği, satın alınan ya da üretilen mal ve hizmetlerin vergiye tabi işlemlerle ilgili amaçlarla

consideration. However, applications for the giving of samples or the making of gifts of small value for the purposes of the taxable person's business shall not be so treated."

⁶⁶⁰ Aynı yönde görüş için bkz. Mehmet Yaşın, **"İşletmenin Promosyon (Tutundurma) Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu"**, s.5.; Ozan Uslu, **"Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması"**, **E-Yaklaşım**, Temmuz 2005, Sayı: 24, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076757.htm-59090-bytes, s.3.; Ahmet Kavak, **"Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlara İlişkin Katma Değer Vergisinin Tamamı İndirim Konusu Yapılmalıdır"**, **Vergi Sorunları**, Temmuz 2002, Sayı: 166, s.20.; Bülent Şişman, **"Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların KDC, Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları"**, **Vergi Dünyası**, Kasım 2003, Sayı: 267, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4307>, s.2.

Farklı yönde görüş için bkz. Mehmet Koç, **"Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu"**, s.7.; Serdar Gümüşay, **"Çekiliş Yapılmak Suretiyle Nihai Tüketicilere Bedelsiz Verilen Malların Vergisel Boyutu"**, **Yaklaşım**, Şubat 2004, Sayı: 134, s. 2.

kullanılması veya sarfı teslim sayılmamaktadır⁶⁶¹. Bu şekilde bir uygulama Avrupa Birliği KDV Sistemine de uygun mahiyettedir.

3.3. Eşantyonların Katma Değer Vergisi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

Eşantyon kısaca, bir malın niteliğini belirtmek, özelliklerini göstermek amacıyla parasız verilen veya gönderilen mal anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, ana parça emtianın, genel bir fikir vermesi için küçük parçalar, üniteler olarak oluşturulması şeklinde de izah edilebilir. Burada da numune gibi bedelsiz bir ürün ya da mal teslimi söz konusudur. Bu konuya ilişkin yasal düzenlemenin aynen numune malların tesliminde olduğu gibi, 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre eşantyonlar, firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın dağıttıkları kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşyaları ihtiva etmektedir. Ticari hayatta söz konusu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynî pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, eşantyonların müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Tebliğ'de yer alan düzenleme geleneksel işletme yönetiminin pazarlama politikasını dikkate alması bakımından yerinde bir uygulamadır kanısındayız. Numune malların teslimi konusunda söylediklerimizin eşantyonlar açısından da geçerli olduğunu vurgulamak isteriz.

Gerek eşantyon mallar ve gerekse numune mallar açısından İdare ile Yargı Organlarının fikir birliği içinde olduğu görülmektedir. Bu konuda Danıştay'a intikal eden olaylar neticesinde Danıştay, KDV'nin doğabilmesi için teslimin satış akdi niteliği taşıması gerektiğini vurgulamış, ardından da eşantyon olarak dağıtılan malların, ticari

⁶⁶¹ Kemal Burçak, *“Promosyon, Eşantyon ve Numune Adları Altında Bedelsiz Mal Verilmesi Halinde KDV”*, s.4.

örfe göre uygun nitelikte ve miktarda olması durumunda ise, bu teslimden KDV'nin doğmayacağını⁶⁶² belirtmiştir.

6. Direktifte numune ifadesi net olarak kullanılmasına ve fakat eşantyonlar konusunda açık bir ifade yer almamasına rağmen, 5. maddenin 6. bendinin son fıkrasında yer alan “değeri düşük hediye” ifadesinin eşantyonlara tekabül edebileceği kanısındayız. Dolayısıyla da Avrupa Birliği KDV Sistemi uygulaması ile 50 seri no.lu Genel Tebliğ'in uyumlu olduğu görülmektedir.

Belirtilmesi gerekmektedir ki, Tebliğ'de eşantyon ürünlerinin tesliminin KDV'ye tabi olmaması için iki koşulun varlığı aranmaktadır. Bunlar:

- Eşantyon malların ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi, hallerinde bedelsiz olarak verilen eşantyon malların teslimi KDV'nin doğmasına yol açmamaktadır.

3.4. Primlerin ve Ciro Priminin Katma Değer Vergisi Sistemi İçindeki Yeri ve Değerlendirmesi

Prim kelime anlamı itibariyle, işveren tarafından iş yapanı isteklendirip verimini artırmak veya sonuca daha kolay ve çabuk ulaşmasını sağlamak amacıyla verilen para olarak tanımlanabilir. Burada da belli bir ciroya ulaşılması neticesinde, ana firma tarafından satıcı firmaya belli bir oranda veya tutarda ödeme yapılması durumu söz konusudur. Primler ya da uygulamadaki ifadesiyle ciro primleri pazarlama politikasının araçlarından birisini teşkil etmektedir. Yani bunlar da, işletmelerin satışlarını arttırmak maksadıyla uyguladıkları teşviklerden birisidir.

KDVK Sistemi içinde primlerin, matraha dâhil unsurları belirleyen 24/c. maddede sayılmakta olduğu görülmektedir. Madde hükmünde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir. Kanun hükmünün açık ifadesinden de anlaşılacağı üzere, genel anlamıyla prim şeklinde yapılan ödemeler KDV'ye tabi

⁶⁶² Danıştay Onbirinci Dairesi'nin E.1997/1837, K.1997/3222, 02.10.1997 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu açısından bakıldığında, prim ya da ciro primi şeklinde yapılan ödemeler ticari kazancın bir unsuru olup, bir tarafın geliri iken diğer tarafın gideri mahiyetindedir⁶⁶³. Uygulamada primlerin esas itibarıyla, bir yıl içerisinde alınan mal miktarı ve tutarına göre, genellikle ilgili yıl sonunda hesaplanmakta olduğu, ancak söz konusu ödemelerin ise izleyen yılda yapılmakta olduğu da görülmektedir⁶⁶⁴.

Konuya ilişkin diğer bir düzenlemenin de 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yapıldığı görülmektedir. Burada yer alan açıklamaya göre, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi gibi adlarla) yapılan ödemeler KDV'ye tabidir. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili olmayıp, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş, hizmet mahiyetinde kabul edilmektedir. İdareye göre, ciro primine hak kazanan taraf, primi ödeyen tarafa hizmet ifa etmekte ve bu bağlamda da primler KDV'ye tabi olmaktadır.

Nitekim İdare, KDV'nin uygulandığı ilk yıllarda ciro primlerinin bir teslim veya hizmet bedeli olmadığı ve primin KDV ile ilgisi olmayan bir nakit hareketi veya cari hesap işlemi olduğu görüşünü benimsemiş, sonradan görüş değiştirmek suretiyle 26 seri no.lu Genel Tebliği ile yaptığı açıklamaları benimsemiştir⁶⁶⁵. Zira uygulamada çok sayıda yazarın da 26 seri no.lu Genel Tebliği'ne paralel mahiyette, ciro primi şeklindeki ödemelerin bir hizmetin karşılığı olduğu yönünde görüş belirten yazılar yazdıkları görülmektedir⁶⁶⁶.

⁶⁶³ Cemali Oktay, “*Ciro Primi Olarak Adlandırılan Ödemelerin Ticari Kazanç ve KDV Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları*”, <http://www.nurettinkarakaya.com/ciro.htm>, (Erişim: 24.08.2008), s.1.; Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E.1999/4482, K.1999/4898, 22.12.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁶⁴ Abdullah Tolu, “*Yıl Sonlarında Hesaplanarak Aynı Yılda veya İzleyen Yılda Ödenen Ciro Primlerinin Vergilendirilmesi*”, *Yaklaşım*, Ocak 2004, Sayı: 133,

⁶⁶⁵ Mehmet Maç, ciro priminin alıcıya sonradan tanınan bir iskonto olduğunu, alıcının satıcıya bir hizmet ifa etmediğini belirtmektedir.(Mehmet Maç, *Katma Değer Vergisi Uygulaması* (madde 1), s.72.)

⁶⁶⁶ Prim ya da ciro primi ödemelerinin bir hizmetin karşılığı olduğu yönünde görüşler için bkz. : Fazlı Çilingir, “*Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu*”,s.1.; Fatih Gündüz, “*Çeşitli Adlarla Ödenen Ciro Primlerinin Vergisel Boyutu*”, s.222.; Hayreddin Erdem, “*Yabancı Firmaların Türkiye'deki Müşterilerine Sonradan Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemeler İle Fiyat İndirimlerinde KDV*”, *Yaklaşım*, Mart 2007, Sayı:171, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007039030.htm-48499-bytes, s.2; Mehmet Altındağ, “*Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV*”, *Yaklaşım*, Kasım 2002,

Danıştay tarafından verilen ve müstakar hale gelmiş olan kararlarda, primin bir hizmetin karşılığı olmadığı vurgulandıktan sonra, yıl içinde değişik tarihlerde veya yıl sonlarında değişik adlarla (dekontla) yapılan ödemelerin KDV'ye tabi olmadığı belirtilmektedir⁶⁶⁷. Nitekim Danıştay'a göre, yapılan işin hizmet olarak kabul edilebilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran karşı taraf için yapılmış olması gerekmektedir. Buna bağlı olarak da, prim ödemelerinde, belli bir miktarın üzerinde satış yapılması karşı tarafa sağlanan bir hizmet niteliğinde kabul edilemez⁶⁶⁸. Bu açıklamalar sonucunda Danıştay ile İdare arasında fikir ayrılığı olduğunu bir kez daha tespit etmekteyiz.

Uygulamada belli yazarların ciro primlerini, iskonto veya promosyon kapsamında değerlendirdikleri ve bu suretle de 50 seri no.lu KDV Genel Tebliği bağlamında KDV'ye tabi tutmamak gerektiği yönünde görüş ileri sürdükleri de görülmektedir⁶⁶⁹. Bu şekilde bir yaklaşımın, geleneksel işletme yönetimi bağlamında değerlendirildiğinde doğru olduğu kanısındayız. Diğer bir ifadeyle, ciro primi ya da prim, yukarıda da izah edildiği üzere, işletme yönetiminde pazarlama politikası araçlarından birisini teşkil etmektedir. Ancak mevcut KDV Sistemi içinde

www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002113335.htm, s.2.

Abdullah Tolu, "*Ciro Primlerinin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu*", s.2.; Sani Ak ve Ömer Pulat, "*Ana Firmalar Tarafından Otomotiv Bayilerine Ödenen 'Katkı Payları' KDV'nin 35. ve ÖTV'nin 15/1. Maddelerine Göre Düzeltme Konusu Yapılabilir Mi?*", Vergi Dünyası, Mart 2008, Sayı: 319, s.2.; Ramazan Yakışıklı, "*Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip Yıl Sonlarında, Belli Bir Ciro Aşıldığında Ödenen Prim veya İskontoların KDV Uygulaması*", s.1-2.

⁶⁶⁷ Danıştay Yedinci Dairesi'nin E.1989/4010, K.1992/1126, 16.04.1992 Tarihli Kararı; Danıştay Yedinci Dairesi'nin E. 1990/877, K. 1993/2804, 28.06.1993 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁶⁶⁸ Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin E. 1992/2549, K.1993/592, 17.02.1993 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

⁶⁶⁹ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.416; Adil Önder, "*Ciro Primi (İskontosu) Adı Altında Bedelsiz Mal Verilmesi İşleminde KDV*", *Yaklaşım*, Temmuz 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997071100.htm, s.2.;

Fazıl Aydın, "*Belli Bir Dönem Sonunda veya Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontoların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi*", *Yaklaşım*, Ocak 2000, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000011900.htm, s.2.; Mehmet Timur, "*Bedelsiz, Katkı Payı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV*", s.6.; Mümin Karamanlı, "*Dönem Sonu Başarı Primlerinin KDV Uygulaması Karşısındaki Durumu ve Konu Hakkındaki Bir Yargı Kararı*", *Yaklaşım*, Şubat 1994, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199402206.htm, s.2.

değerlendirildiğinde prim ya da ciro priminin İdare'nin ileri sürdüğü gibi, belli bir hizmetin karşılığı yapılan ödeme olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı, hatta bu şekilde bir uygulamanın zorlayıcı bir düşüncenin unsuru olduğu kanaatini taşımaktayız. Bunlara karşılık, mevcut sistem içinde prim ödemeleri, hizmet karşılığı değil ancak, KDVK'nın 24/c. maddesi gereğince matraha dâhil edilmesi gerekmektedir⁶⁷⁰. Yukarıda da belirtildiği üzere, prim adı altında yapılan ödemeler genel olarak, ilgili yıl sonunda hesaplanmakta ancak ödemeler ise izleyen yılda yapılmaktadır⁶⁷¹. Buna ilave olarak yukarıda yapılan açıklamalar da birlikte değerlendirildiğinde, prim uygulamalarının şekli KDV'nin tahakkuk edeceği dönem yönünden önem arz etmemektedir. Zira, “vergiyi doğuran olay” yönünden işlemlerin şekli önemli değildir⁶⁷². Aynı zamanda ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup, gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi ve hukuken talep edilebilir olması yeterlidir⁶⁷³. Bu açıklamalara göre, ciro priminin yıl sonu itibarıyla tahakkuk etmesi sebebiyle, KDV yönünde vergiyi doğuran olay da yıl sonu itibarıyla, yani 31 Aralık tarihinde meydana gelecektir. Ödemelerin izleyen yılda yapılması durumu değiştirmeyecektir.

Bütün açıklamalar neticesinde söz konusu sorunların ortadan kaldırılabilmesi açısından, Tebliğ bazında ya da Kanun değişikliği ile yapılan açıklamaların, daha açık, net ve diğer bilim dallarını da dikkate alır mahiyette olması gerektiği kanısındayız.

⁶⁷⁰ Aynı yönde görüş için bkz. Abdullah Tolu, “*Yurt İçi ve Dışından Elde Edilen Ciro Primlerinin KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Aralık 2007, Sayı: 180, s.3.

⁶⁷¹ Uygulamada prime ilişkin ödemelerin izleyen yılda yapılması durumunda, ödemeye ilişkin faturalar da izleyen yılda düzenlenmektedir. Bu durumda da dönemsellik ilkesinden sapma söz konusu olmaktadır.

⁶⁷² Harun Kaynak, “*Ciro ve Performans Primlerinde Vergisel Sorunlar*”, *Yaklaşım*, Aralık 2000, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000122369.htm-36037-bytes, s.1.

⁶⁷³ Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E.1998/1583, K. 1999/1536, 21.04.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

IV. GARANTİ KAPSAMINDA YAPILAN BEDELSİZ TESLİM VE HİZMETLERİN KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Mal veya hizmetlerin pazarlanmasında, işletmeler tüketicilerin tercihlerini etkileyebilmek için gönüllü olarak veya tanıtım reklâmları ya da satım sözleşmeleri yoluyla “garanti yükümlülüğü” altına girmektedirler. Bu şekilde garanti yükümlülüğü altına girmemiş olsalar bile yasalar tüketicileri korumak maksadıyla bazı malların satışında “garanti belgesi” düzenlemeyi zorunlu hale getirmektedir⁶⁷⁴. Dolayısıyla da şirketler yapmış oldukları garantili satışlar sebebiyle, satış tarihinden itibaren belli bir süre tamir, bakım, parça yenileme gibi hizmetleri, garanti belgesine⁶⁷⁵ bağlı olarak ve bedelsiz şekilde müşteriye vermektedirler⁶⁷⁶. Bu sebeple de garanti kapsamında, satıştan sonra ve garanti süresi boyunca müşterilere verilen ve bedelsiz mahiyette olan mal teslimleri ile hizmet ifalarının KDV karşısındaki durumu özellik arz etmektedir. Zira KDVK’nın 3/a maddesi, kısaca bedelsiz olarak yapılan teslimleri verginin konusu içine dahil etmiştir. Bu açıdan garanti kapsamında yapılan ve işletmeler açısından “gider” niteliğinde olan teslim ve hizmetlerin hukuki mahiyetlerinin ve KDV karşısındaki durumlarının tespiti zorunlu bir hâl almıştır.

B. Garanti Gideri Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Garanti kavramı, kelime olarak “güvence, teminat” anlamlarına gelmekte olup⁶⁷⁷, Borçlar Hukuku bakımından, satış akdine bağlı olarak garanti belgesi veya

⁶⁷⁴ Salih Özel, “*Garanti Yükümlülüğü ve Vergisel Boyutu*”, *Yaklaşım*, Ekim 2007, Sayı: 178, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007109948.htm-33456-bytes, s.1.

⁶⁷⁵ **Garanti belgesi**, imalatçı- üretici veya ithalatçıların, sattıkları, ürettikleri ve/veya ithal ettikleri mallar için düzenlenen ve malın garanti süresi içerisinde meydana gelebilecek arızalarının en az iki yıl süreyle veya özelliği nedeniyle belirlendiği ölçü birimi içerisinde, ücretsiz olarak yenisi ile değiştirilmesinin, tamirinin, bedel iadesinin veya bedel indiriminin taahhüt edildiğini ve satıcı ile tüketicinin yükümlülüklerini gösteren belgeyi ifade etmektedir.

(<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=267>.)

⁶⁷⁶ Şükran Kaya, “*Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri*”, E- *Yaklaşım*, Nisan 2006, Sayı:33, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047961.htm-159925-bytes, s.1.; Hakkı Koçak, “*Garanti Satışlarında Teslimler ve Vergilendirilmesi*”, *Vergi Dünyası*, Ocak 1999, Sayı: 209, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1875>., s.1.

⁶⁷⁷ Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, s.395.

formunun tanzimi suretiyle akdedilen bir “garanti sözleşmesini” ihtiva etmektedir. Dolayısıyla satıcı şirketin garanti kapsamında verdiği teslim ve/veya hizmetlere bağlı harcamalar, satıcı şirketin yapmış olduğu sözleşmelerden doğan ve ticari faaliyetine bağlı olan, ticari faaliyeti dolayısıyla yaptığı ve dönem kazancının tespiti açısından gider niteliği taşımaktadırlar⁶⁷⁸. Bu bağlamda garanti gideri kavramının tanımına gidilmesi gerekmekte olup, kavramın “BS 6143 No.lu İngiliz Standardında (British Standards)” açıklandığı tespit edilmektedir. Buna göre, garanti gideri (warranty claim), tüketici tarafından satıcının verdiği garanti süresi içerisinde kusurlu veya bozuk olduğu bildirilen mamüllerin onarılması ya da tümüyle değiştirilmesi nedeniyle katlanılan maliyet olarak tanımlanmaktadır⁶⁷⁹. Sözü geçen İngiliz standardında garanti gideri, kalite maliyetlerinden “başarısızlık maliyetleri” alt başlığı altında yer alan “dışsal başarısızlık maliyetleri” içerisinde yer almaktadır⁶⁸⁰. Kısacası, garantili satışlarda işletmelerin sattıkları malların belirli şartlar dâhilinde ve belirli bir süre içinde bozulmaları halinde bu malları onarmaları veya yerine yenisini vermeleri söz konusudur. Böylece işletmeler satış sonrasında ortaya çıkabilecek bir takım risk, kusur ve bozuklukları karşılama taahhüdü altına girmektedirler⁶⁸¹.

⁶⁷⁸ A. Bumin Doğrusöz, “*Vergilendirme Açısından Garanti Giderleri*”, *Yaklaşım*, Temmuz 2003, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003073717.htm-27419-bytes, s.1.; Ayten Ersoy, “*Vergi Mevzuatı Yönünden Garanti Gider Karşılığı*”, *Vergi Sorunları*, Temmuz 2003, Sayı: 178, s.3.

⁶⁷⁹ Süleyman Yükcü ve M. Yılmaz İçerli, “*Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri*”, *Yaklaşım*, Mayıs 2004, Sayı: 137, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004054455.htm-107083-bytes, s.1.

⁶⁸⁰ **Kalite maliyetleri** 3 ana başlık altında ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, ‘önleme maliyetleri’, ikincisi ‘ölçme- değerlendirme maliyetleri’ ve üçüncüsü ise ‘başarısızlık maliyetleri’dir. Başarısızlık maliyetleri ise kendi içerisinde ‘içsel başarısızlık maliyetleri’ ile ‘dışsal başarısızlık maliyetleri’ olarak ikiye ayrılmaktadır. (Hakan Alkan, “*Kalitesizliğin Önemli Bir Boyutu: Maliyet Artışı*”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, Seri: A, Sayı: 2, Yıl: 2002, ISSN:1302-7085, http://www.sdu.edu.tr/sablon/fakulteler/orman/dergi/dergipdf/2002_Sayi2/HAlkan_2002_2.pdf, S.100-101.; Feriştah Sönmez, “*Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi*”, *Mali Çözüm*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/73MaliCozum/08%20Feristah%20sonmez.pdf>, s.92.; **Total Quality Management**, Business Performance Improvement Resource, BPIR Management Brief, Volume 4, Issue 7, <http://www.coer.org.nz/Files/D24-mgt,%20TQM%20MB%20Final.pdf>.)

⁶⁸¹ Metin Kayrak, “*Satış Sonrası Garanti Kapsamında Sunulacak Hizmetler İçin Karşılık Ayrılabilir mi?*”, *Vergi Dünyası*, Haziran 1998, Sayı: 202, s.41; Azzem Özkan, “*Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları*”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 16, 2000, s.12, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/aozkan/karsilik.pdf>.

Danıştay’ın muhtelif kararlarında garanti kapsamında yapılan satışların mâhiyeti konusunda “..garanti kapsamında yapılacak tamir, bakım ve değiştirme giderlerinin zarar kapsamına girmediği, ayrıca garantili olarak satılan mallar için ileride ne tür ve ne miktarda bir gider yapılacağı belli olmadığı, henüz tahakkuk etmiş bir giderden de bahsetmenin mümkün olmadığı” açıklamalara yer verilmekte olduğu görülmektedir. [Danıştay Dördüncü Dairesi’nin E. 1999/730, K.1999/2238,

Ülkemizde ise, garanti kavramı ve bu konudaki akdi ilişkinin hukuki alt yapısının, BK’da ve 4077 Sayılı Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanun’da⁶⁸² düzenleme altına alındığı görülmektedir. Yine Sanayi Bakanlığı tarafından yayımlanan “Garanti Belgesi Uygulaması Esaslarına Dair Yönetmelikle⁶⁸³” de hangi malların garanti belgesi ile satılmak zorunda olduğu, bunların azami tamir sürelerinin ve garanti belgesinin onaylanmasına ve uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği tespit edilmektedir.

BK’ya göre özel bir akit türü olan garanti sözleşmesi, BK’nın 110. maddesinde⁶⁸⁴ hükme bağlanmaktadır. Madde hükmünde yer alan düzenleme bağlamında, üçüncü kişinin fiili (edimi) taahhüt niteliğinde kabul edilmekte olup, sözleşme herhangi bir şekil şartına da bağlı bulunmamaktadır⁶⁸⁵. Yine garanti sözleşmesinde limit gösterme şartı bulunmamakla birlikte, sözleşmesinde hangi riskin garanti edildiğinin belli olması ya da garanti edilen riskin boyutlarının tereddüt yaratmayacak biçimde belirlenebilir nitelikte bulunması gerekmektedir⁶⁸⁶. Bunlara ilave olarak, Borçlar Hukuku bağlamında garanti sözleşmesinin ana kıstaslarının 11.06.1969

26.05.1999 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>); **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1999/1519, K.2000/22, **Vergi Dünyası**, Nisan 2004, Sayı: 272 (<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3958>.); **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.2002/1152, K.2003/103, 16.01.2003 Tarihli Kararı (http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/003/003292001012.htm); **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1999/1518, K.2000/23, 17.01.2000 Tarihli Kararı (http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/003/003287001003.htm); **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1999/1614, K.2000/613, 22.02.2000 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=29983&maxpar=0>).]

⁶⁸² **4077 sayılı Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanun**, 08.03.1995 Tarih ve 2221 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸³ **Garanti Belgesi Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelik**, 14.06.2003 Tarih ve 25138 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸⁴ Borçlar Kanunu’nun 110. maddesi ‘garanti sözleşmesi’nin hukuki alt yapısını teşkil etmektedir. Madde hükmü “Başkasının Fiilini Taahhüt” başlığı altında, “bir üçüncü kişinin fiilini başkasına taahhüt eden kimse, bu üçüncü şahıs tarafından taahhüdün ifa edilmemesi halinde zarar ve ziyan tediyesine mecburdur.” ifadesine yer vermektedir.

⁶⁸⁵ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun** E.2001/19-534, K. 2001/583, 04.07.2001 Tarihli Kararı (<http://www.cu.edu.tr/insanlar/mceker/banka%20hukuku/KEFALET.doc>.)

⁶⁸⁶ **Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi’nin** E.2002/6753, K.2002/6993, 01.11.2002 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=77888&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=garanti+kapsamında&srct=1>) ;

Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi’nin E.2001/8061, K.2002/5973, 23.09.2002 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=77885&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=garanti+s%F6zleşmesi&srct=1>.)

gün ve 1969/4-6 sayılı Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kararında şu şekilde belirlendiğini söyleyebiliriz⁶⁸⁷:

- Garanti sözleşmesi ile garanti veren bağımsız bir borç altına girmekte olup, bu yükümlülüğün bir başka borç ile ilgisi bulunmamaktadır.

- Garanti sözleşmesi, asıl borçlunun borcunu aşabilecek, bir başka deyişle lehine taahhüt altına girilen alacaklının hiçbir şekilde zarara uğramayacağını temine yönelik bir sözleşme niteliğindedir.

- Garanti sözleşmesinde garanti verenin yararı olduğu kabul edilmektedir.

- Garanti sözleşmesinde garanti, objektif olarak belli bir sonucun gerçekleşmesi amacına yönelik olarak verilmektedir.

Sonuç olarak, Borçlar Kanuna göre satıcının alıcıya karşı tekeffül borcu, satıcının alıcıya karşı satılanın söylendiği ve vaad edildiği niteliklerini, vaad edildiği gibi maddi ya da hukuki bir nedenle değerini, amaçlanan yararını yeniden sağlamaktır. (Borçlar Kanunu md. 194/1). Satıcı bu ayıplardan, ayıpları bilmemiş olsa bile sorumludur (Borçlar Kanunu md. 194/2)⁶⁸⁸.

Borçlar Hukuku bağlamında ele alınan hükümler ve açıklamalar, genel anlamda garanti sözleşmesinin hukuki alt yapısını teşkil etmektedir. Ancak konumuz açısından önem arz eden diğer düzenlemelerin de Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından ele alındığını yukarıda da belirtmiştik. Buna göre 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 13. ve 15. maddelerinde⁶⁸⁹ konuya ilişkin açıklamalara

⁶⁸⁷ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E.2001/19-534, K.2001/583, 04.07.2001 Tarihli Kararı

(<http://www.cu.edu.tr/insanlar/mceker/banka%20hukuku/KEFALET.doc>.)

⁶⁸⁸ Bu konuda bkz. Salih Özel, “*Garanti Yükümlülüğü ve Vergisel Boyutu*”, s.4.

⁶⁸⁹ 4077 Sayılı Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanun'un 13. maddesi “**Garanti Belgesi**” başlığı altında “imalatçı veya ithalatçıların ithal ettikleri veya ürettikleri sanayi malları için Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca onaylı garanti belgesi düzenlemek zorunda olduklarını, mala ilişkin faturanın tarih ve sayısını içeren garanti belgesinin tekemmül ettirilerek tüketiciye verilmesi sorumluluğunun satıcı, bayi veya acenteye ait olduğunu ve garanti süresinin malın teslim tarihinden itibaren başladığını ve asgari iki yıl olduğunu, ...satıcının; garanti belgesi kapsamındaki malların, garanti süresi içerisinde arızalanması halinde malı işçilik masrafı, değiştirilen parça bedeli ya da başka herhangi bir ad altında hiçbir ücret talep etmeksizin tamir ile yükümlü olduğunu.....” düzenlemektedir. Yine aynı Kanun'un 15. maddesinde ise “**Satış Sonrası Hizmetler**” başlığı altında, “imalatçı veya ithalatçıların, sattıkları, ürettikleri veya ithal ettikleri sanayi malları için, o malın Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca tespit ve ilân edilen kullanım ömrü

yer verilmektedir. İlgili Kanun hükümlerinden anlaşılacağı üzere, satılan mallar açısından garanti çerçevesinde satış sonrası yapılması gereken işlemlerin sorumlusu, üretici Türkiye’de ise üretici, üretici yurt dışında ise malın ithalatçısıdır, dolayısıyla garanti kapsamında yapılan tamir, bakım ve değiştirme işlemleri hem ithalatçılar hem de üretici veya satıcılar açısından bir sarfiyattır⁶⁹⁰.

Garanti kapsamında yapılan satışlar ve sonrasında verilen mal teslimleri ve hizmet ifaları konusunda diğer bir düzenleme, yukarıda adı belirtildiği üzere “Garanti Belgesi Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelik”tir. Söz konusu Yönetmelik’te, garanti sonrasında yerine getirilecek yükümlülüklerin neler olduğunun tespiti yapılmaktadır. Buna göre, garanti sonrasında yerine getirilmek zorunda olan yükümlülükleri kısaca iki başlık altında toplayabiliriz. Bunlardan ilkinin “ücretsiz tamir yükümlülüğü”, ikincisini ise “diğer yükümlülükler” oluşturmaktadır. Yönetmeliğin 13. maddesinde düzenleme altına alınan ücretsiz tamir yükümlülüğünde, satıcının, malın garanti süresi içinde, gerek malzeme ve işçilik, gerekse montaj hatalarından dolayı arızalanması halinde işçilik masrafı, değiştirilen parça bedeli ya da başka herhangi bir ad altında hiçbir ücret talep etmeksizin tamirini yapmak veya yaptırmakla yükümlü olduğu belirtilmektedir. “Diğer yükümlülükler⁶⁹¹” konusunda ise, Yönetmeliğin 14.

süresince, yeterli teknik personel ve yedek parça stoku bulundurmak suretiyle bakım ve onarım hizmetlerini sunmak zorunda oldukları ve imalatçı veya ithalatçıların bulundurmaları gereken yedek parça stok miktarının da Bakanlıkça belirlenmekte olduğunu...” düzenleme altına almaktadır.

⁶⁹⁰ Muharrem Uzunoğlu, **“Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası**, Sayı:312, Ağustos 2007, s.52.

⁶⁹¹ Garanti Belgesi Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelik’in 14. maddesi **“Diğer Yükümlülükler”** başlığı altında, “Tüketicinin onarım hakkını kullanmasına rağmen malın;

a) Tüketicie teslim edildiği tarihten itibaren, belirlenen garanti süresi içinde kalmak kaydıyla, bir yıl içerisinde; aynı arızanın ikiden fazla tekrarlanması veya farklı arızaların dörtten fazla meydana gelmesi veya belirlenen garanti süresi içerisinde farklı arızaların toplamının altından fazla olması unsurlarının yanı sıra, bu arızaların maldan yararlanmamayı sürekli kılması,

b) Tamiri için gereken azami sürenin aşılması,

c) Firmanın servis istasyonunun, servis istasyonunun mevcut olmaması halinde sırasıyla satıcısı, bayii, acentesi, temsilciliği, ithalatçısı veya imalatçı-üreticisinden birisinin düzenleyeceği raporla arızanın tamirinin mümkün bulunmadığının belirlenmesi durumlarında, tüketici malın ücretsiz değiştirilmesini, bedel iadesi veya ayıp oranında bedel indirimi talep edebilir.

Bu maddenin (c) bendinde belirtilen raporun, tüketicinin başvuru tarihinden itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi zorunludur. Tüketici, raporun belirtilen süre içerisinde düzenlenmemesi veya raporu kabul etmemesi hallerinde, ilgili tüketici sorunları, hakem heyetine başvurarak mevcut durumun tespit edilmesini isteyebilir.

Satıcı, tüketicinin bu Yönetmeliğin 13. ve 14. maddelerinde belirtilen taleplerini reddedemez. Tüketicinin bu taleplerine karşı satıcı, bayii, acente, imalatçı - üretici ve ithalatçı müteselsilen sorumludurlar.” ibarelerine yer vermektedir.

maddesi bir düzenleme içermektedir. Buna göre, tüketicinin, maddede belirtilen hallerin varlığı durumunda malın ücretsiz değiştirilmesini, bedelin iadesi veya ayıp oranında bedelde indirim talep etmeye hakkının olduğu düzenleme altında alınmaktadır.

Garanti kapsamında yapılan satışlarda, gerek hukuki olarak ve gerekse sözleşme ile tüketicilerin ya da alıcıların korunmasının amaçlandığını, tüm yukarıda açıklanan yasal düzenlemelerden anlamamız mümkündür. Böylece işletme yönetiminin kalite maliyetlerini belirlerken hesaba kattıkları garanti kapsamında yapılan satışlarda alıcılar ya da tüketiciler, garanti süresi boyunca satış sonrası tamir, bakım, onarım, yeni ürün verilmesi gibi bir takım olanaklara hak kazanabilmektedirler.

C. Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetler ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durum

Yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği üzere, garanti kapsamında yapılan tamir, bakım ve değiştirme işlemleri garanti veren kuruluşlar açısından bir sarfiyattır. Bu da malın maliyetini oluşturan bir unsur olarak, malın satış bedeline dâhil edilmektedir. Dolayısıyla da satış sonrası garanti şartları çerçevesinde yapılacak bakım ve onarım hizmetlerinin karşılığı, satış bedelinin bir unsuru olarak satışın yapıldığı dönemde vergilendirilmektedir⁶⁹². Yani malın satışı sırasında, malın bedeli içinde

{Hakem heyeti konusunda yasal düzenlemeler, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan “Tüketici Sorunları Hakem Heyeti Yönetmeliği”nde (madde 4/d) yer almaktadır. Söz konusu Yönetmelik bağlamında Tüketici Sorunları Hakem Heyeti, tüketiciler ile satıcı ve sağlayıcılar arasında çıkan uyuşmazlıklara çözüm bulmak amacı ile il ve ilçe merkezlerinde oluşturulan heyetlerdir. [Tüketici Sorunları Hakem Heyeti Yönetmeliği, 25186 Sayılı ve 01.08.2003 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.] (<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfaNo=1434>.)}.

⁶⁹² Veysi Seviğ, “Soru ve Cevap”, *Dünya Gazetesi*, 04.11.2006, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=1540.; Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.686.; Şükran Kaya, “Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri”, s.2.; Tayfun Beşe, “Garantili Satışlarda KDV ve Bu Satışlar Nedeniyle Yapılacak Muhtemel Giderler İçin Karşılık Ayrılıp Ayrılmayacağı”, *Yaklaşım*, Mart 2001, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001032489.htm-20458-bytes, s.1.; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1999/731, K.1999/2237, T. 26.05.1999 Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1999/730, K.1999/2238, T.26.05.1999 Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>) ; **Gelir İdaresi Başkanlığının** B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/230-5-12132 Sayılı ve 05.04.2006 Tarihli Muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2622.htm>.) ; **İstanbul Defterdarlığı’nın** B.07.4.DEF. 0.34.20/VUK-229 Sayılı ve 30.01.2004-1259 Tarihli Muktezası, **Vergi Dünyası**, Nisan 2004, Sayı: 272, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3959>.

alınmış olan söz konusu muhtemel giderler üzerinden KDV hesaplanmış ve ödenmiş olmaktadır⁶⁹³.

Sonuç olarak, garanti süresince yapılacak tamir, bakım ve yenileme amaçlı bedelsiz teslim ve hizmet, garanti veren kuruluşlar açısından yeni yapılan bir teslim veya hizmet mahiyetinde olmayıp⁶⁹⁴, tekemmül etmiş bir muameleye bağlı giderleri ifade etmektedir⁶⁹⁵. Dolayısıyla garanti şartları çerçevesinde tamir, bakım ve değiştirme amacıyla yapılan bedelsiz teslim ve hizmet ifaları KDV'nin doğmasına yol açmamaktadırlar.

V. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

A. Finansal Kiralama İşlemlerinin Hukuki Alt Yapısı

Finansal kiralama işlemleri, ülkemizde 1985 yılında yayımlanan 3226 sayılı “Finansal Kiralama Kanunu (FKK)” ile uygulama alanı bulmuştur⁶⁹⁶. Finansal kiralama işlemlerini ifade etmek üzere, doktrinde ve uygulamada, “leasing⁶⁹⁷”

⁶⁹³ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklaması**, s.136.

⁶⁹⁴ Muharrem Uzunoğlu, **“Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu”**, s.51.; Salih Özel, **“Garanti Yükümlülüğü ve Vergisel Boyutu”**, s.5.

⁶⁹⁵ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklaması**, s.136.

⁶⁹⁶ 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, 28.06.1985 Tarih ve 18795 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. (<http://www.treasury.gov.tr/mevzuat/finkirkan.html>.)

⁶⁹⁷ Uluslararası literatürde esas olarak, iki farklı tip leasing sözleşmesi vardır. Bunlardan ilki, **“Financial Leasing (Finansal Leasing)”**, diğeri ise, **“Operational Leasing (Operasyonel Leasing ya da İşlemsel Leasing)”** olarak adlandırılmaktadır. Finansal leasing ya da finansal kiralama sözleşmesinde bedel, genellikle taksitler halinde ödenmekte ve neredeyse malların bütün değerini kapsayacak yani amorti edecek şekilde hesaplanmaktadır. Kiracı, sözleşme süresi sonunda malları sembolik bir bedelle satın alarak, malların yasal maliki haline gelmektedir. Bu leasing sözleşmesi tipinde kiracı, malın bakımından ve aşınma (eskime) risklerinden sorumlu tutulmakta olup; sözleşmenin feshedilmesi mümkün değildir. Finansal kiralama sözleşmesinde, leasing şirketinin sadece finansman riski mevcuttur. Buna karşılık, operasyonel (İşlemsel) leasing ya da operasyonel kira sözleşmesi, mülkiyetin (bütün riskler ve yasal mülkiyetten kaynaklanan haklar gibi) kiracıya devredilmediği bir sözleşme tipi olup, operasyonel kira sözleşmesi altında kiracı, malların kullanma hakkını belli bir süre (ki bu süre uzun ya da kısa olabilir) elde etmektedir. Dolayısıyla operasyonel kira sözleşmesinde, leasing şirketi finansman riskinin sıra malla ilgili bir miktar riskini de üzerine almaktadır. Kısacası, malın süre sonundaki değerine ilişkin riskin kiracıda olduğu işlemlere “finansal leasing”; riskin kiralayanda olduğu işlemlere ise “operasyonel leasing” denilmektedir (Todd Annabel Mulder, Ajai Nair and Renate Kloeppinger, **“Leasing: An Underutilised Tool in Rural Finance**, The World Bank, 2004, [http://lnweb18.worldbank.org/ESSD/ardext.nsf/11ByDocName/Leasing-AnUnderutilizedToolinRuralFinance/\\$FILE/LeasingDP7_Final.pdf](http://lnweb18.worldbank.org/ESSD/ardext.nsf/11ByDocName/Leasing-AnUnderutilizedToolinRuralFinance/$FILE/LeasingDP7_Final.pdf)., s.2.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, s.383.; Finansal Kiralama Derneği (FİDER), **Leasing**, http://www.tbb.org.tr/turkceduyurulariktisat_kongresiEk%206%20Leasing.pdf , s.3-4.; **Operational and**

ifadesinin de kullanıldığı görülmektedir. Oysaki 3226 sayılı FKK çerçevesinde, Türkiye’de uygulanan kiralama şekli, genel olarak, dünyada uygulanmakta olan leasing modellerinden sadece “finansal kiralama” yöntemini kapsamaktadır⁶⁹⁸.

FKK’da finansal kira sözleşmesi, kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle temin ettiği bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilmemek koşuluyla kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşme (FKK md. 4) olarak tanımlanmaktadır. Dört yıl boyunca feshedilemeyen (FKK md.7) finansal kira sözleşmesine, taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilmekte; fikrî ve sınai haklar ise konu olamamaktadır (FKK md.5). Kanunun açık ifadesine karşılık, FKK’nun 1. maddesinin gerekçesinde yer alan “*işletmelerin sabit kıymet ihtiyaçlarının karşılanmasından*” ifadesine dayanarak, sözleşme konusu olabilecek malların, “yatırım malları” ile sınırlı tutulmak istendiği anlayışı ortaya atılmaktadır. Bunun yanı sıra, Kanunun 4. maddesinin gerekçesinde yer alan “*kirayı kabul edenin işletmesi için ihtiyaç duyduğu mal veya mallardan*” ve yine 5. maddesinin gerekçesinde ifade edilen “*işletmenin sabit değerlerinin taşınır veya taşınmaz mallar*” olabileceği hususları⁶⁹⁹ ve Kanunu’nun 4. maddesinin açık düzenlemesi dikkate alındığında, sözleşmenin “*finansman ihtiyacını gidermek*” amacına uygun olarak yapılması koşuluyla, yatırım mallarının, taşınmazların ve tüketim mallarının, özellikle de dayanıklı tüketim mallarının sözleşme konusu yapılabileceği açıkça ortaya çıkmaktadır⁷⁰⁰.

Financial Leasing, www.uktradeinfo.com/pagecontent/infosheets/operational.pdf, s.1.; Ajai Nair and Renate Kloeppinger, **Credit Alternatives in Rural Finance**, http://siteresources.worldbank.org/INTARD/Resources/Note10_RuralLeasing.pdf, s.1.)

⁶⁹⁸ Danıştay Dördüncü Dairesi’nin verdiği bir kararda, finansal kiralamaya ilişkin açıklamalar yapılırken, 3226 sayılı FKK’nın finansman sağlamaya yönelik özel bir finans tekniği olan leasing uygulamasını düzenleyen bir kanun olduğunu belirterek, Türkiye’de uygulanan kiralama şeklinin, sadece finansal kiralama yöntemini ihtiva ettiği kabul edilmektedir. (**Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.2000/813, K.2001/1986, 20.03.2001 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>.)

⁶⁹⁹ Seza Reisoglu, “**Finansal Kiralama İşlemleri ve Uygulama Sorunları**”, 24.03.2004 Tarihli Türkiye Bankalar Birliği Konferans Tebliği, http://www.alomaliye.com/seza_reisoglu_finansal_kiralama.htm., s.2.

⁷⁰⁰ Danıştay Dördüncü Dairesi bir kararında bu konuya paralel olarak, “Finansal Kiralama Kanunu’nun 1. maddesinden anlaşılabileceği üzere, Kanun’un amacının, finansman sağlamaya yönelik finansal kiralamayı düzenlemek olduğunu” belirtmiştir. (**Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.2000/813, K.2001/1986, 20.03.2001 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>.)

Finansal kiralama işlemlerine ilişkin bir diğer yasal düzenleme, 2003 yılında 4842 sayılı Kanun ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’na eklenen mükerrer 290. maddenin, “finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme” başlığı altında yer almaktadır. Finansal kiralama konusu malın mülkiyeti, finansal kiralama şirketine yani kiralayana ait olup (FKK md.9); VUK’un mükerrer 290. maddesi yürürlüğe girmeden önce, finansal kiralama işlemleri, mevzuat uyarınca, “*hukuki mülkiyet esasına*” göre muhasebeleştirilmekte ve vergilendirilmekte idi. Bu esasa göre, kiralanan mal, finansal kiralama şirketinin bilançosunda yer almakta ve amortismanla tabî tutulmakta idi; ancak kiracılar ise, ödedikleri kira bedellerinin tamamını, tahakkuk esasına göre, gider olarak yazmaktaydılar. 2003 yılında eklenen mükerrer 290. madde sonrasında ise, finansal kiralama işleminin vergilendirilmesinde, “*ekonomik mülkiyet esası*” benimsenmiştir⁷⁰¹. Finansal kiralama kuruluşlarının, 01.07.2003 tarihinden sonra yapacakları finansal kiralama sözleşmelerinde, sözleşme konusu mal, ekonomik malik yani maldan her türlü faydayı elde eden kiracı tarafından, “*kullanım hakkı*” olarak aktifleştirilebilmekte ve böylece kiracının amortisman ayırmasına imkan sağlanmış olmaktadır⁷⁰². Finansal kiralama şirketinin yani kiralayanın mal üzerinde sahip olduğu mülkiyet hakkı, “hukuki mülkiyet hakkını” ihtiva etmekte olup, bu hak, finansal kiralama şirketinin mala tahsis ettiği fonun kendisine dönmesi için bir “*teminat*” niteliği taşımaktadır⁷⁰³.

⁷⁰¹ Finansal Kiralama Derneği (FİDER), **Leasing**, s.13-14.

⁷⁰² Mehmet Çavuş, “**Finansal Kiralama İşlemlerinin Hukuksal Boyutları**”, E- Yaklaşım, Sayı:35, Haziran 2006, mevzuat/dergi/makaleler/2006068163.htm-646340, s.15.; Finansal Kiralama Derneği (FİDER), **Leasing**, s.14.; Özkan Atila, “**Finansal Kiralama İşlemlerinde Son Gelişmeler**”, Yaklaşım, Nisan 2007, Sayı:172, [mevzuat/dergi/makaleler/2007049138.htm - 79018 - bytes](http://mevzuat/dergi/makaleler/2007049138.htm-79018-bytes).,s.2.;

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada da belirtildiği üzere, “*Vergi Usul Kanunu’nun 320’inci maddesinde; amortisman süresinin, kıymetlerin aktifte girdiği yıldan başlayacağı hükmü gereğince, “Finansal Kiralama Sözleşmesine” konu gayrimenkulün şirkete devri halinde, şirketiniz aktifine “Kullanma Hakkı” olarak kaydedildiği yıldan itibaren söz konusu gayrimenkulün “faydalı ömrü” çerçevesinde amortismanla tabi tutulması gerekmektedir.*” (Gelir İdaresi Başkanlığı-Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.08.2008/22880 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-320/2008/MUK-44 Sayılı Muktezası).

⁷⁰³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun, E. 1997/19-781, K.1997-1008, 03.12.1997 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>, (31.01.2008). ; Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin E.1997/2478, K.1998/4515 Kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/genelarama.asp>).

B. Finansal Kiralama Sözleşmesinin Tarafları, Yapılan Sözleşme Tipleri ve Vergiyi Doğuran Haller

Yukarıda yapılan ve FKK'da yer alan tanımdan, finansal kiralama işleminde üç taraflı bir ilişki ve bunlar arasında yapılan iki tür sözleşme olduğu ortaya çıkmaktadır. Buna göre⁷⁰⁴:

Birinci tarafı; “Kiracı” (Leasing alan-Lessee),

İkinci tarafı; “Kiralayan” (Leasing Veren- Lessor),

Üçüncü tarafı ise; “Satıcı” (Leasing konusu malı kiralayana satan- Supplier) oluşturmaktadır.

Finansal kiralama işlemindeki üç taraflı ilişki arasında yapılmakta olan iki tür sözleşmeden ilki, finansal kiralama şirketi yani “kiralayan” ile “satıcı” arasında gerçekleştirilen ve kiralayanın malın maliki olmasını sağlayacak olan bir **“satım sözleşmesi (supply agreement)”** ya da **“bağış veya istisna sözleşmesi”** mahiyetindedir. Bu sözleşme veya sözleşmeler ile, finansal krediyi verecek taraf, finansal kiralamaya konu teşkil edecek malları üçüncü bir şahıstan satın almakta ya da diğer bir şekilde mülkiyetine geçirmektedir. Bu aşamada yapılan satım sözleşmesi ile tam anlamıyla malın mülkiyetini kiralayana intikal ettiren bir teslim fiili cereyan etmekte ve teslim anında veya teslimden evvel fatura düzenlenmiş ise fatura tarihinde KDV doğmaktadır. Bu aşamayı takiben yapılan sözleşme ise, bu malların kullanma hakkını **“finansal kiralama (leasing) sözleşmesi”** uyarınca, kiracıya belirli bir süre için devretmekte olan sözleşme niteliğindedir⁷⁰⁵. Burada ise mal, kiracının kullanımına terk edilmekle birlikte, KDV bağlamında tasarruf hakkının devrini yani mülkiyet hakkının

⁷⁰⁴ Cemal Şanlı ve Nuray Ekşi, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2004, s.126.

Danıştay bir kararında, finansal kiralama işleminde satıcı veya üretici, kiracı ve kiralayan (finansal kiralama şirketi) arasında üç taraflı bir ilişkinin varolması gerektiğini, satıcı ile kiracının aynı şahıslar olduğu (sat ve geriye kirala gibi) sözleşmelerin, finansal kiralama sözleşmesi olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığını belirttiği görülmektedir (**Danıştay Onbirinci Dairesi**, E.1999/3541, K.2000/642, 21.02.2000 Tarihli Kararı,(<http://www.kazanci.com.tr/>))

⁷⁰⁵ Erdoğan Arslan, **“Finansman Temini Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu ve Bir Danıştay Kararı”**, **Vergi Dünyası**, Sayı: 288, Ağustos 2005, s.27.; Cemal Şanlı ve Nuray Ekşi, **Uluslararası Ticaret Hukuku**, s. 127.

devrini ihtiva eden bir sözleşmeden söz etmek mümkün görünmemektedir. Söz konusu sözleşme, KDVK açısından, “hizmet” üst başlığı altında “finansman hizmeti” olarak vergilendirilecek olan, kiralayan ile kiracı arasında akdedilen “finansal kiralama sözleşmesi”dir⁷⁰⁶. Dolayısıyla da bu aşamada vergilendirme açısından temel teşkil edecek ‘olay’ teslim değil, hizmet olmaktadır.

Bu noktada tespiti gereken, 3226 sayılı FKK çerçevesinde yapılan işlemlerin ve 4842 sayılı Kanun ile VUK’un mükerrer 290. maddesinde yapılan düzenlemeler çerçevesinde yapılan işlemlerin, ticari bir faaliyet kapsamında olan bir “hizmet” niteliğinde olması dolayısıyla KDV’nin konusuna girmesi hususudur. Buna karşılık, FKK çerçevesinde yapılan hizmetlerin, “finansman hizmeti” bağlamında⁷⁰⁷ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine (BSMV) tâbi olması gerektiği düşüncesi doğabilmektedir. Ortaya çıkan böyle bir düşünce neticesinde, finansal kiralama işlemlerinin, bir finansal kiralama şirketi⁷⁰⁸ tarafından gerçekleştirilmesi halinde, KDV’ne tâbi olması; bir banka ve sigorta şirketi tarafından gerçekleştirilmesi halinde ise, BSMV’ne tâbi olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde ayrıcalıklı bir

⁷⁰⁶ Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından verilen bir kararlarda, finansal kiralama sözleşmesinin kendisine özgü bir yapısı olduğu ve bu anlamda ‘taksitle satış sözleşmesinden’ farklı mahiyette olduğu açıklaması yapılmıştır. Bu karara gerekçe olarak ise, taksitle yapılan satışla malın mülkiyetinin satışla birlikte karşı tarafa geçtiği, finansal kiralamada ise mülkiyetin kira süresinin sonuna kadar finansal kiralama şirketinde bulunduğu, ayrıca 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nun finansman sağlamaya yönelik ‘özel bir finans tekniği’ olan leasing uygulamasını düzenleyen bir Kanun olduğu vs. gösterildiği görülmektedir. [Danıştay Dördüncü Dairesi’nin E.2006/1834, K.2006/3190, 26.12.2006 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>; Danıştay Dördüncü Dairesi’nin E.2000/813, K.2001/986, 20.03.2001 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=37202&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=finansal+kiralama&srt=1>);].

⁷⁰⁷ Finansal Kiralama Kanunu çerçevesinde yapılan hizmetlerin finansman hizmeti niteliği taşıdığına ilişkin aynı yönde görüş için bkz. Ali Tuğlu, “Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV”, Vergi Dünyası, Kasım 2003, Sayı: 267, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=4300>, s.1.

⁷⁰⁸ 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nun 9. maddesine göre, finansal kiralama şirketinin ‘anonim şirket’ nev’inde olması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, 28.4.1992 Tarih ve 21212 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Finansal Kiralama Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Yönetmelikte”, yalnızca “kalkınma bankaları, yatırım bankaları ve özel finans kurumlarının (md.11.)” kiralayan sıfatı ile finansal kiralama sözleşmesi yapabileceği belirlenmiştir. Dolayısıyla ‘kalkınma ve yatırım bankaları’ dışındaki bankaların, finansal kiralama işlemlerinde bulunmaları mümkün değildir.

Kalkınma ve yatırım bankalarının dışında kalan bankalar tarafından, anılan yönetmelik hükümlerine aykırı olarak finansal kiralama konusuna giren işlemlerin yapılması halinde, yasak faaliyetlerde bulunulması vergi mükellefiyetini etkilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay meydana gelecek fakat istisnanın varlığı nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ödenmesine gerek olmayacaktır (Nedim Türkmen, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler”, Mali Çözüm, Sayı: 36, Mayıs- Haziran 1996, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/06-NEDIMTURMEN36.doc>., s.1.

durumun ortaya çıkmasını engellemek amacıyla⁷⁰⁹, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinin 1. fıkrasında, 03.06.1986 tarihli, 3297 sayılı Kanunla yapılan bir değişiklikle, *“banka ve sigorta şirketlerinin 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları 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.”* ifadesine yer verilmek suretiyle, banka ve sigorta şirketlerinin, FKK'nu kapsamında yaptıkları işlemlerin, BSMV'nin dışında tutulması sağlanmıştır. Dolayısıyla KDVK'nun 17/4-e maddesinde yer alan *“Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamına giren işlemlerin, Katma Değer Vergisi'nden istisna olduğuna”* ilişkin düzenlemeye uygun bir ifade değişikliği ile, banka ve sigorta şirketlerinin, FKK kapsamında yaptıkları işlemlerin KDV'ne tabî olmasının yolu açılmıştır.

Finansal kiralama sözleşmesi ve işlemleri hakkında yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar ve tespitler ışığında söyleyebiliriz ki, finansal kiralamaya konu olan taşınır veya taşınmaz malların mülkiyeti, hukuki olarak finansal kiralama şirketinde (kiralayan) olup, maldan her türlü faydayı sağlayacak olan kiracı ise, mal üzerinde *“kullanma ve yararlanma hakkını”* haizdir⁷¹⁰. Diğer bir ifadeyle, kiracı, sözleşme süresince finansal kiralama konusu malın zilyedi olup, sözleşmenin amacına uygun olarak her türlü faydayı elde etmek hakkına sahiptir⁷¹¹. Dolayısıyla bu şekilde bir finansman temini hizmetini alan kiracı, bu hizmet dolayısıyla KDV ödemekle mükelleftir ve KDV'de vergiyi doğuran olay, hizmet ifası hallerinde, hizmetin ifa edilmesi yani yapılması, yerine getirilmesidir. Finansman temini hizmetlerinde vergiyi doğuran olay ise, finansal kiralama şirketince kiracıya söz konusu hizmetin

⁷⁰⁹ Ali Tuğlu, *“Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması”*, s.70.; Ali Tuğlu, *“Finansal Kiralama Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Finansal Kiralama”*, Yaklaşım, Sayı: 155, Kasım 2005, mezuat.dergi/makaleler/2005117341.htm-55019-bytes, s.2.

⁷¹⁰ Bu konuda Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, “malın mülkiyetinin kiralayanda kalmasına karşılık, malı kullanım ve ekonomik işe yararlılığının ise kiracıya geçeceğini” belirterek, yukarıda ifade ettiğimizi destekler mahiyette bir karar vermiştir (Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin, E.1999/228, K.1999/2615, 25.03.1999 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>.)

⁷¹¹ Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin E.2001/1000, K.2002/2459, 18.03.2002 Tarihli Kararı; Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin E.2002/12825, K.2003/5132, 20.05.2003 Tarihli Kararı; Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin E.2002/11797, K.2002/4353, 01.05.2003 Tarihli Kararı; Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin E.2000/5996, K.2000/7157, 25.09.2000 Tarihli Kararı, Yargıtay Onbirinci Hukuk Dairesi'nin E.2001/8925, K.2002/71074, 11.02.2002 Tarihli Kararı, Yargıtay Ondokuzuncu Hukuk Dairesi'nin E.2002/494, K.2002/71090, 13.02.2002 Tarihli Kararı, <http://www.kazanci.com.tr/>.

yapılmasıdır. Buna göre, uygulamada, finansal kiralama işlemlerinde KDV’yi doğuran olayın, sunulan finansman hizmetinin karşılığı olarak, sözleşme ile kararlaştırılan kira ödeme dönemlerine bağlı olarak meydana gelmekte olduğu görülmektedir⁷¹². Bunun dayanağı olarak da, hem 4842 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde hem de sonrasında, finansal kiralamada, kira bedellerinin ödeme esnasında gider kaydedilebilmesi gösterilebilmektedir⁷¹³. Bunu destekler mahiyette çok sayıda Yargı Kararına da rastlamak mümkündür⁷¹⁴. Öyle ki vergilendirme açısından önem arzeden ve Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından verilen bir kararda da “*finansal kiralamaya konu emtianın sözleşme anında tesliminin gerekmediği*” sonucuna varılmış⁷¹⁵, yine Danıştay Yedinci Dairesi’nin⁷¹⁶ verdiği bir kararda da “*finansal kiralama yolu ile gerek yurt içinde gerekse yurt dışında vaki kiralamalarda, kiralananın yalnızca zilyetliğinin devredilmesi ve mülkiyet hakkının kiralayanda kalması sebebiyle KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmeyeceği*” açıklaması yapılmaktadır.

Her iki Yargı Kararı da KDV açısından vergilendirmeyi gerektiren bir teslim fiilinin varlığının söz konusu olmadığını vurgulamak istemektedir. Diğer bir ifadeyle, her iki Yargı Kararında da, vergilendirmeye temel teşkil eden bir ‘teslim fiilinin’ varlığının olmadığı hususuna vurgu yapılmak istenmiştir. Dolayısıyla da söz konusu kararlar yukarıda belirttiğimiz, KDVK açısından vergilendirmenin “finansman hizmetinin” karşılığı olarak yapılması gerektiği görüşünü de destekler mahiyettedir. Bu bağlamda söz konusu işlemde, kira ödeme dönemlerine bağlı olarak, finansal

⁷¹² Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.626.

⁷¹³ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 297-298.; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E. 1995/5678, K.1996/4487, 26.11.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1997/3999, K. 1998/3785, 21.10.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E. 1996/5634, K.1997/2085 Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E.1995/2843, K.1997/441 Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** E.1995/337, K.1997/81 Kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/genelarama.asp>); **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E.1994/5007, K.1995/1744, 02.06.1995 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁷¹⁴ **Vergi Dava Daireleri’nin** E. 1995/337, K. 1997/81, 24.01.1997 Tarihli Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E. 1996/4453, K. 1996/4661, 03.12.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E. 2006/1834, K. 2006/3190, 26.12.2006 Tarihli Kararı; **Danıştay Dördüncü Dairesi’nin** E.1996/1516, K. 1996/4396, 20.11.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi’nin** E. 1994/5007, K. 1995/1744, 02.06.1995 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁷¹⁵ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.2006/1504, K.2005/3965, 20.04.2006 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=108103&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=finansal+kiralama&srct=1>).

⁷¹⁶ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1992/7673, K.1994/5985, 30.11.1994 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

kiralamaya ilişkin faturaların kesilmesinin ve ödeme esnasında düzenlenen faturaların da sözleşme ile belirlenen dönemler itibariyle, KDV açısından vergilendirmenin yapılmasının gerekli olduğu kanısındayız. Çünkü sağlanan finansman hizmeti sözleşme ile belirlenen dönem süresince devam etmekte ve sözleşme süresinin sonunda nihayete ermektedir. Ayrıca bu konuda, 319 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁷¹⁷ de finansal kiralamada, finansal kiralama şirketi tarafından satın alınan malın kiracıya devredileceği, bu şekilde sağlanan finansman hizmetinin karşılığı olarak da, kiracı tarafından ödenen, “ana para” artı “faiz” tutarına, KDV uygulanması gerektiğine ilişkin düzenlemesi, bu uygulamaya paralel niteliktedir.

Konuyla ilgili olarak son olarak ifade etmek isteriz ki, eğer kiracı ile kiralayan arasında yapılan sözleşme sonunda malın mülkiyetinin kiracıya (düşük bir bedel karşılığında) geçeceği belirlenmiş ise, bu durumda mülkiyet intikali ile gerçekleşen bir mal ‘teslimi’ söz konusu olup, bu aşamada da KDVK açısından vergilendirilmesi gereken bir olay vukuu bulacak demektir⁷¹⁸.

Yapmış olduğumuz bu tespitlerin yanı sıra, finansal kiralamalarda KDV'nin ne zaman doğduğu konusunda açık bir yasal düzenleme yapılmasının da yerinde olacağını özellikle belirtmek isteriz.

⁷¹⁷ **319 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 01.07.2003 Tarih ve 25155 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır (erişim: 12.12.2007), s.5.

⁷¹⁸ Aynı yönde görüş için bkz. Selma Şahin, “*Finansal Kiralaması Yapılan İktisadi Kıymetlerin Kiracı Ziyetinde Zayi Olması Halinde İndirim Konusu Yapılan KDV ile Kiracıya Ödenen Tazminatın KDV Karşısındaki Durumu*”, **Lebib Yalkın**, Şubat 2009, Sayı: 62 (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/genelarama.asp>).

Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen muhtelif kararlarda, KDVK açısından olmasa da konumuz açısından önem arz eden ve benzer nitelik taşıyan finansal kiralama işlemlerinde mülkiyetin karşı tarafa ne zaman intikal edeceği konusunda açıklık getiren şu ifadeler yer almıştır: “Finansal kiralama yoluyla alınan taşıtın mülkiyeti, karşı tarafa geçmediğinden (Taşıt Alım Vergisi’ni) vergiyi doğuran olay meydana gelemeyecektir.” [**Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1997/5168, K. 1998/3571, 27.10.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1999/296, K.1999/3061, 23.09.1999 Tarihli Kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/genelarama.asp>)].

VI. KAMULAŞTIRMA NEDENİYLE TESLİM VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

A. Mülkiyet Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Anayasal Sınırlaması Olarak Kamulaştırma

Mülkiyet hakkı, bir eşya üzerinde kanuni sınırlar içinde sahibine mutlak egemenlik yetkisi veren ve herkese karşı ileri sürülebilen haklardır⁷¹⁹. Aynı zamanda bu hak, başkasına zarar vermemek Kanunların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla sahibinin eşya üzerinde dilediği gibi yararlanma, tasarruf etme (başkasına devretme, kullanma biçimini değiştirme, harcama ve tüketme) yetkilerini de içine alan⁷²⁰ bir aynı haktır⁷²¹. Mülkiyet hakkının koruma altına alındığı yasal düzenlemelerden ilki, Anayasa'nın “temel hak ve ödevler” bölümünde yer alan 35. maddesinde hüküm altına alınmaktadır. Söz konusu Anayasal düzenlemeye göre “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla Kanunla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz”.

Anayasal çerçevede mülkiyet hakkının sadece “kamu yararı” amacıyla ve Kanunla sınırlandırılabilen bir hak olduğu anlaşılmaktadır⁷²².

⁷¹⁹ Mülkiyet hakkı konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz. çalışmamızın “Teslim Hallerinde Vergiyi Doğuran Olay” üst başlığı altında “Mal Teslimi Hallerinde Vergiyi Doğuran Olay” alt başlığında yer alan açıklamalar.

⁷²⁰ **Anayasa Mahkemesi'nin** E. 1963-156, K.1966/34, 20.09.1966 Tarihli Kararı,s.4 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1966/K1966-34.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.1988/34, K. 1989/26, 21.06.1989 Tarihli Kararı,s.10 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-26.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.1996/64, K.1996/47, 12.12.1996 Tarihli Kararı, s.17 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1996/K1996-47.htm>)
Anayasa Mahkemesi'nin E.1997/36, K.1997/52, 20.05.1997 Tarihli Kararı,s.9 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1997/K1997-52.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.1997/37, K.1997/69, 27.11.1997 Tarihli Kararı, s.11 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1997/K1997-69.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.2001/387, K.2001/357, 06.12.2001 Tarihli Kararı, s.3-4 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2001/K2001-357.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.2004/1, K.2008/106, 15.05.2008 Tarihli Kararı, s.3 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2008/k-2008-106.htm>.)

⁷²¹ Haluk Esener, “Gayrimenkul Mülkiyetinin Kaybı”, **Yaklaşım**, Haziran 2006, Sayı:162, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068105.htm-52026-bytes, s.1; Tayfun Akgüner ve Hasan Erman, “Kamulaştırmada Son Gelişmeler ve Malikin Geri Alma Hakkı (İlginç Bir Karar)”, http://gunce.iku.edu.tr/HukukC1S1_2/HukukGunceC1S1_1.pdf, s.11.

⁷²² Bu konuda bkz **Anayasa Mahkemesi'nin** E.1992/22, K.1992/40, 17.06.1992 Tarihli Kararı, 09.01.1996 Tarih ve 22518 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.kazanci.com.tr/>)

Mülkiyet hakkı hususunda, 4721 sayılı TMK'nın 683. maddesinde “mülkiyet hakkının içeriği” başlığı altında da bir düzenleme yer almaktadır. Madde hükmüne göre, “*bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir....*”

Türk Medenî Kanunu düzenlemesinden, mülkiyet hakkının malike kullanma, yararlanma, hukuki ve fiilî tasarrufta bulunma gibi mutlak yetkiler verdiği görülmektedir ancak, yukarıda belirttiğimiz gibi kanunlarla bu yetkilerin kullanılmasına sınırlamalar getirilebilmektedir⁷²³. Sözü geçen sınırlamaların en önemlilerinden birisini, idareye tanınan “kamulaştırma” hakkı veya yetkisi oluşturmaktadır.

Yasal çerçevede değerlendirdiğimizde, mülkiyet hakkı, ancak hukuk düzeninin çizdiği sınırlar içerisinde kalmak ve toplum yararına aykırı olmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir⁷²⁴.

Konuya mülkiyet hakkının sınırlandırılması açısından bakıldığında, mülkiyet hakkının sadece Anayasa’da belirtilen nedenlerle sınırlandırılabilirdiği tespiti yapılmış bulunmaktayız. Bu bağlamda mülkiyet hakkını sınırlandıran iki adet Anayasal

⁷²³ Yavuz Erdoğan, “*Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı*”, http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=34, (Erişim:04.08.2008), s.9.

Danıştay Altıncı Dairesi tarafından verilen bir kararda mülkiyet hakkının kanunlarla sınırlandırılabilirdiği hususunu destekler mahiyette, “.....Yasada yer almayan bir sınırlandırmanın yorum ve kıyas yolu ile mülkiyet hakkının özünü zedeleyen bir biçimde yargı kararı ile getirilmesine olanak bulunmamakta olduğu....” saptamasını yapmıştır [Danıştay Altıncı Dairesi’nin E.1997/7130, K.1999/3313, 15.06.1999 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)].

⁷²⁴ A. Sami Başaran, “*2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun 38. Maddesi ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Üzerine Bir Değerlendirme*”, E- Yaklaşım, Sayı:7, Şubat 2004, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20040224254.htm-26237-bytes, s.2.

Kamu yararının nasıl saptanacağı konusunda Anayasa Mahkemesi’nin şu tespiti yapmış olduğu görülmektedir: “.....Kanunla yapılan kısıtlamanın topluma sağlayacağı yarar, kişilerin uğrayacağı zarara göre ağır bastığından kamu yararının varlığını kabul etmek gerekir....” [Anayasa Mahkemesi’nin E. 1990/7, K.1990/11, 21.06.1990 Tarihli Kararı, s.18 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1990/K1990-11.htm>.)]

Yine Anayasa Mahkemesi tarafından verilen diğer bir kararda da “...Mülkiyet hakkının kamulaştırma yolu ile değişikliğe uğratılmasının nedeninin, kamu yararının karşılanması ihtiyacının malikin mülkiyet hakkının korunması ihtiyacından üstün tutulması” olduğu saptaması yapılmaktadır. [Anayasa Mahkemesi’nin E.1993/8, K.1993/31, 22.09.1993 Tarihli Kararı, s.3 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1993/K1993-31.htm>.)]

Danıştay Onuncu Dairesi tarafından, “mülkiyet hakkının kullanılmasının yasayla sınırlandırılabilirdiği, yasada öngörülmemiş bir sınırlamanın genel düzenleyici işlemlerle yapılamayacağı” şeklinde bir karar verilmiştir. [Danıştay Onuncu Dairesi’nin E.2001/1835, K.2003/4190, 30.10.2003 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)].

neden olduğunu, Anayasa'nın 35. ve 46. maddelerinden ortaya çıkarabilmekteyiz⁷²⁵. Bunlardan ilki, mülkiyet hakkını düzenleme altına alan 35. madde hükmü içinde belirtildiği üzere, “*kamu yararı*” amacıdır. Daha geniş bir ifadeyle, Anayasa'nın 35. maddesinde, kanun koyucu, ancak kamu yararı amacı ile mülkiyet hakkı üzerinde sınırlama yapmaya yetkili kılınmış ve malikin de bu hakkı, toplum yararına aykırı biçimde kullanması engellenmiştir⁷²⁶.

Mülkiyet hakkını sınırlandıran ikinci neden ise, Anayasa'nın 46. maddesinde hüküm altına alınan “*kamulaştırma*” işlemidir. Anayasa'nın 46. madde hükmüne göre, “*devlet ve kamu tüzel kişilerinin kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek karşılığı peşin ödenmek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamını veya bir kısmını, Kanun'da gösterilen esas ve usullere göre, kamulaştırmaya ve bunlar üzerinde irtifaklar kurmaya yetkilidir*”⁷²⁷.

Kamulaştırma, tüm modern hukuk sistemlerinde genel kabul gördüğü üzere mülkiyet hakkının Anayasal sınırlaması anlamına gelmektedir⁷²⁸. Her iki istisna birlikte değerlendirildiğinde özel mülkiyet konusu olan bir taşınmaz, ancak, kamu yararı

⁷²⁵ Engin Akın, “*Mülkiyet Hakkının Anayasal Korunması I*”, *Yaklaşım*, Haziran 2006, Sayı:162, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068103.htm-56183-bytes, s.3.

⁷²⁶ **Anayasa Mahkemesi'nin** E.1988/34, K. 1989/26, 21.06.1989 Tarihli Kararı,s.10

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/kararlar/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-26.htm>.)

Anayasa Mahkemesi'nin E.1997/37, K.1997/69, 27.11.1997 Tarihli Kararı, s.3

(<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1997/K1997-69.htm>.)

⁷²⁷ Danıştay Birinci Dairesi vermiş olduğu bir kararda, Anayasa'nın 35. ve 46. maddeleri bağlamında “kamu yararı” kavramına ilişkin olarak şu tespitleri yapmıştır: “.....Anayasa'nın kişilere sağladığı temel hakların en önemlilerinden birisi de ‘mülkiyet hakkı’dır. Bu hakkın sınırlanması ancak ‘kamu yararı’nın gerektirdiği hallerde ve istisnai durumlarda söz konusu olabilir ki, yine Anayasa'nın 46. maddesi, bazı şartların gerçekleşmesi halinde kamu yararı amacıyla ve gerçek karşılıkları peşin ödenmek koşuluyla kişilerin taşınmaz mallarının kamulaştırılmasını bir müessese olarak kabul etmiştir. Değinen 35. ve 46. madde hükümlerinin gerekçelerinde de mülkiyet hakkının Anayasal bir müessese olarak güvence altına alındığı mülkiyetin bu şekildeki himayesinin Anayasa’da kabul edilen siyasal sistemle karşılaştırılınca bir ölçüde ekonomik sistem tercihi bakımından da bir gösterge teşkil ettiği, özel mülkiyetin yok edilmesinin önlenmesi, kamu yararının bulunduğu hallerde kamulaştırma olanağı sağlandığı belirtilmektedir. Anayasa koyucu, hukuk devletinin bir gereği olarak kamu yararıyla kişi haklarını bağdaştırmaya çalışmış, hukuka uygun olarak kazanılmış hakları korumayı öngörmüştür.

Demokratik hukuk devletinde, hangi amaçla olursa olsun, sınırlamalar belli bir özgürlüğün kullanılmasını bütünüyle ortadan kaldıracak düzeyde olamaz ve amaçla sınırlama arasında adil bir orantı mutlaka bulunur. Bir sınırlama ölçütü olan kamu yararı kavramı, her ne kadar, soyut bir kavram ise de, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlama, cezalandırma sonucunu doğuruyor ve devlete olan güveni sarsıyorsa o sınırlamanın kamu yararına olduğundan söz edilemez.” [**Danıştay Birinci Dairesi'nin** E.1989/130, K.1989/112, 13.09.1989 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)].

⁷²⁸ Engin Akın, “*Mülkiyet Hakkının Anayasal Korunması I*”, s.3.; Mehmet İmer, “*Kamulaştırma ve Mağduriyet Kavramları*”, *Yaklaşım*, Sayı:183, Mart 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311004.htm-26664-bytes, s.1.

nedeniyle kamulaştırılabildiğinden, kamulaştırma işlemi de “kamu yararı” kararının verilmesi ile başlar⁷²⁹ ki, bu kararı verecek merciler, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun⁷³⁰ 5. maddesinde sayılmak suretiyle belirtilmekte olup, bunların genel olarak devlet ve kamu tüzel kişileri şeklinde ifade edildiği görülmektedir⁷³¹.

Kamulaştırma konusunda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 1 no.lu Protokolü’nün⁷³² 1. maddesinde “mülkiyetin korunması”⁷³³ başlığı altında, mülkiyet hakkının sınırlandırılma nedenleri düzenleme altına alınmaktadır. Bu nedenlerden birisi “kamulaştırma” ve diğeri ise “mülkiyet hakkının toplum yararına aykırı şekilde kullanılmasının önlenmesi” olarak gösterilmektedir⁷³⁴. Buna istinaden İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (IHAM)’nin genel olarak kararlarında, 1 no.lu Protokol’ün 1. maddesinde yer alan düzenlemenin “mülkiyet hakkını güvence altına almakta olduğu” değerlendirmesi ve saptaması yaptığı tespit edilmektedir⁷³⁵.

⁷²⁹ A. Bumin Doğrusöz, “*Kamulaştırmada Karşılık Sorunu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:1, Haziran 1983, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=263>, s. 1.; Danıştay da kamulaştırmada ilk koşulun kamu yararının varlığı olduğunu, kamu yararı kararının kamulaştırma işleminin özünü ve temelini oluşturduğunu belirtmiştir. [Danıştay Altıncı Dairesi’nin E.1986/310, K.1986/559, 28.05.1986 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)]

⁷³⁰ 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu, 08.11.1983 Tarih ve 18215 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/655.html>.)

⁷³¹ Kamu yararı kararının alınması idari bir işlem olduğundan, İdari Yargı’nın denetimine tabidir. Eğer kamu yararı yoksa gayrimenkul maliki, yetkili İdare Mahkemesi’nde iptal davası açabilir (Şirvan Ertekin, “*Kamulaştırma Davaları ve 4650 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Uygulama Açısından Değerlendirilmesi*”, http://www.yayin.adalet.gov.tr/15_sayi%20i%C3%A7erik/%c5%9Eirvan%20ERTEK%C4%B0N.htm, (Erişim: 03.08.2008), s.2.

⁷³² Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1. Protokol (11. Protokol ile Yeniden Düzenlenen Metin), 20.03.1952 tarihinde imzalanmış, 18.03.1954 tarihinde onaylanarak 8662 Sayı ve 19.03.1954 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.inbak-bb.adalet.gov.tr/aihs/aihs1.htm>.)

⁷³³ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1. Protokol (11. Protokol ile Yeniden Düzenlenen Metin)’ün 1. maddesi “mülkiyetin korunması” başlığı altında “Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa da öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hâlel getirmez.” düzenlemesine yer vermektedir.

⁷³⁴ Billur Yatlı Soydan, “*Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:227, Temmuz 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2609>, s.1. Engin Akın, “*Mülkiyet Hakkının Anayasal Korunması I*”, s.3.

⁷³⁵ İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin bu konuda yaptığı değerlendirme ve değerlendirmelerin yapıldığı kararlar hakkında ayrıntılı açıklamalar için bkz. Billur Yatlı Soydan (Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı), s.1-9.; Aida Grgić, Zvonimir Mataga, Matija Longar ve Ana Vilfan, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin*

B. Kamulaştırmanın Tanımı

Kamulaştırma Kanunu'nda kamulaştırmanın tanımı yapılmamış, fakat Kanun'un 1. maddesinde⁷³⁶ kamulaştırmanın amacı belirtilmiştir. Kanun'da yer alan amacı dikkate almak suretiyle kamulaştırma, “devlet ve kamu tüzel kişilerinin, kamu yararına istinaden, kanunlarla yerine getirmek yükümlülüğünde bulundukları hizmetlerin yürütülmesi maksadıyla, gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetindeki gayrimenkul malları ve irtifak haklarını, takdir edilen bedeli peşin veya taksitle ödemek suretiyle, malikinin rızasına bakmaksızın zorla elinden alması” şeklinde tanımlanamaz mümkündür. Kamulaştırmada bir gayrimenkul mal, karşılığı peşin ödenmek koşuluyla, malikin elinden alınarak kamu adına tapuya tescil edilmekte⁷³⁷ ve böylece mülkiyet idareye geçmektedir.

Anayasa Mahkemesi de kamulaştırma kavramını, Anayasa'nın 46.maddesinin gerekçesinde yer alan açıklamalara uygun olarak şu şekilde tanımlamıştır: “Anayasa'nın 46. maddesinde öngörülen ve temel ögesinin ‘kamu yararı’ olduğu kabul edilen kamulaştırma, bir taşınmaz üzerindeki özel mülkiyet

Uygulanamsına İlişkin Kılavuz Kitap No:10, (Çev.Özgür Heval Çınar ve Adulcelil Kaya), Avrupa Konseyi, 1. Baskı, Belçika: Haziran 2007, s.6.

⁷³⁶ 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 1. maddesi “amaç ve kapsam” başlığı altında, Kanun'un, kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, Devlet ve kamu tüzel kişilerin kamulaştırılmasında yapılacak işlemleri, kamulaştırma bedelinin hesaplanmasını, taşınmaz malın ve irtifak hakkının idare adına tescilini, kullanılmayan taşınmaz malın geri alınmasını, idareler arasında taşınmaz malların devir işlemlerini, karşılıklı hak ve yükümlülükler ile bunlara dayalı çözüm usul ve yöntemlerini düzenlemeyi amaçladığı düzenlemesini içermektedir.

⁷³⁷ Metin Günday, **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, Yenilenmiş Beşinci Baskı, 2002, s.209.; Kemal Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, s.530.; Mehmet Maç, “**Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV'si İçinde Mi? Dışında Mı?)**”, **Yaklaşım**, Aralık 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002123396.htm-33342-bytes. s.1.; Hasan Kurt, “**Kamulaştırma Hizmetleriyle İltihali Tapu Harçlarında İstisna: Yasa ve Uygulama**”, **Vergi Dünyası**, Sayı:98, Eylül 1989, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=820>, s.1.; Ömer Köroğlu, “**Kamulaştırma Usulü -I-**”, **Yaklaşım**, Sayı:169, Ocak 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018809.htm-77055-bytes. s.2.; Ümit Arif Halıcı, “**Kamulaştırma Kanunu'na Göre Malikin Taşınmazı Geri Alma ve Dava Hakkı**”, **Yaklaşım**, Sayı:180, Aralık 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210304.htm-15586-bytes., s.1.; Hidayet Mat, “**Kamulaştırma ve Karşı Tarafın Hakları**”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 34, Mayıs 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006058081.htm-74208-bytes., s.1

*hakının, malikin rızası olmaksızın, kamu yararı için ve karşılığı ödenmek koşuluyla Devlet (kamu idaresi) tarafından sona erdirilmesidir*⁷³⁸ .

C. Kamulaştırmanın Hukuki Niteliği

Kamulaştırma işlemi, kamu gücünün kullanıldığı usullerden birisi olup, idari ve icraî bir karar niteliğindedir. Aynı zamanda, idari işlemlerin tipik özelliklerinden birisi olan, tek yanlılık da söz konusudur⁷³⁹. Yine bir taşınmaz malın özel mülkiyetten

⁷³⁸ **Anayasa Mahkemesi'nin** E.1976/26, K.1976/47, 12.10.1976 Tarihli Kararı, s.8, (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1976/K1976-47.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.1990/8, K.1990/12, 21.06.1990 Tarihli Kararı, s.12 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1990/K1990-12.htm>.)
Anayasa Mahkemesi'nin E.2004/25, K. 2008/42, 17.01.2008 Tarihli Kararı, s.8 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ%5CK2008%5C/K.2008-42.htm>.)

⁷³⁹ Haluk Esener, “*Gayrimenkul Mülkiyetinin Kaybı*”, s.2.

Anayasa Mahkemesi tarafından verilen bir kararın muhalefet şerhinde de, “istimlak muamelesinin idari bir tasarruf olduğu” açıklamasına yer verilmektedir.[**Anayasa Mahkemesi'nin** E.1964/15, K.1964/45, 05.06.1964 Tarihli Kararı, (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1964/K1964-45.htm>.)]

Danıştay Altıncı Dairesi tarafından verilen bir kararda, kamulaştırma işleminin, kamu yararı kararı ve kamulaştırma kararı alınması, kıymet takdiri yapılması gibi bir takım idari kararların alınması suretiyle oluşan bir **idari işlem** olduğu belirtilmektedir [**Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1983/764, K.1984/1565, 26.03.1984 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

Yine Danıştay tarafından verilen bir kararda da, kamulaştırma işlemlerinin mülkiyetle ilgili bireysel işlem niteliğinde olduğu ve bu işlemlerin ilgililerine yasada belirlenen usullerde tebliğ edilmesi sonucunda icraî nitelik kazanmasından dolayı tebliğât işleminden sonra yargı yoluna başvurulması mümkün olacağı belirtilmektedir.[**Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.2001/3636, K.2002/4849, 31.10.2002 Tarihli Kararı, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

Anayasa Mahkemesi bir kararında, idari işlemin temel nitelik ve özelliklerinin saptamasını yaparken, “*tek yanlılık, kanunilik ve uygulanabilirlik (icraîlik)*” şeklinde tasniflediği görülmektedir. Devamında ise, ‘tek yanlılığın’ ve ‘kanuniliğin’ doğal uzantısı olarak, idarenin bir irade açıklaması şeklinde ortaya çıkan işlemi, ‘uygulanabilir’ olma yeteneğini içinde saklamakta olduğunu belirtmiş ve son olarak da ‘icraî’ olan idari işlemin, tek yanlı ‘yürütülebilir’ olma üstünlük ve ayrıcalığına sahip olduğu açıklamalarını yapmıştır [**Anayasa Mahkemesi'nin** E.2004/26, K.2004/51, 15.04.2004 Tarihli Kararı, s.5 (<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-51.html>.)]

Danıştay da idari işlemlerin sınıflandırılmasında Anayasa Mahkemesi ile paralel bir açıklama yapmak suretiyle, idari işlemin temel nitelik ve özelliklerinin “*tek yanlılık, kanunilik ve uygulanabilirlik*” olduğunu ifade etmiş ve tek yanlılık kavramının, ‘tek bir irade açıklaması’ anlamına geldiğini belirtmiştir [**Danıştay İdarî Dava Daireleri'nin** E.2006/4286, K.2007/60, 08.02.2007 Tarihli Kararı; **Danıştay Onikinci Dairesi'nin** E.2004/4077, K.2005/1353, 13.04.2005 Tarihli Kararı; **Danıştay Beşinci Dairesi'nin** E.1995/4416, K.1996/1911, 17.05.1996 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)]

Kamulaştırma işlemi tek yanlı bir idari işlem özelliğini taşımaktadır. İdari işlemin tek yanlı oluşu, onun tek bir iradenin sonucu olarak ortaya çıkmasındandır. Bu irade ise, tek bir organ veya birçok kişiden kaynağını alabilirse de tek taraflı olma özelliğini korur. Yine idari işlemin tek yanlı oluşu, işlem ve onun muhatapları arasındaki ilişkiden kaynaklanmaktadır. Yani işlem, onun kabulüne ve uygulanışına dair herhangi bir katkısı bulunmayan kişileri etkilemesinden ötürü tek yanlıdır.

Kamulaştırma işlemi aynı zamanda icraî işlemlerdendir. Buna göre, kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icraî nitelikte işlemlerdir.

çıkartılarak kamu malı haline dönüşmesi sonucunu doğurduğundan maddi yönden de bir koşul işlem mahiyetindedir⁷⁴⁰.

Kamulaştırma konusunun yasal dayanaklarını, Kamulaştırma Kanunu, 82 Anayasası ve TMK oluşturmaktadır. Yukarıda ayrıntılı olarak ele alınan Anayasamızın 35. maddesi, mülkiyet hakkını ve bu hakkın ancak Kanunla ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilceğini düzenlemiş, 46. maddesi ise sınırsız mülkiyet hakkının istisnası olarak “kamulaştırmayı” ele almıştır. Bunların yanı sıra, vergilendirme konusunda da ele alınmasında fayda bulunan TMK’nın 705. maddesi ile, “taşınmaz mülkiyetinin kazanılması” konusuna açıklık getirilmektedir. 705. maddenin birinci fıkrasına göre, “taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tescille olmaktadır.” Aynı maddenin ikinci fıkrası ise söz konusu tescille kazanımın istisnasını belirtmektedir. Buna göre, “*Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır.*” Bu gibi hallerde gayri menkul üzerindeki aynî haklar henüz tapuda tescil (kayıt) işlemi yapılmadan doğar, değişikliğe uğrar ve sona ererler. Buna göre kamulaştırma ve diğer hallerde sonradan yapılan tescil işlemi, daha önce doğmuş ve kazanılmış olan aynî haklara aleniyet kazandırmaktadır⁷⁴¹.

Maddenin değerlendirmesi neticesinde, kamulaştırmanın bir usul süreci ve birden fazla idari işlemin bir araya gelmesiyle oluşan işlemler zinciri olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca kamulaştırma işlemi genel anlamda, idarenin bünyesinde oluşturulmakla beraber, Yargı Organları’nın, kurul ve makamlarının katılımıyla oluşan bir dizi işlemten teşekkül etmektedir⁷⁴².

Bu noktada KDV’nin doğduğu zamanın tespitini kolaylaştırmak bakımından, Kanun’a göre esas alınması gereken ‘satın alma usulü’ ile ‘kamulaştırma işleminin idari

(İstanbul Ticaret Odası Yayınları: **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Ortaya Çıkan İdarî İşlemler**, İstanbul, 2005, <http://www.ito.org.tr/ITOPortal/Dokuman/Kitaplar/2005-17.pdf>, s.37, 39.)

⁷⁴⁰ Ömer Köroğlu, “**Kamulaştırma Usulü -II**”, **Yaklaşım**, Sayı:169, Şubat 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028908.htm-69492-bytes, s.5.

⁷⁴¹ Mehmet Ünal ve Veysel Başpınar, **Şekli Eşya Hukuku**, s.247.

⁷⁴² Ömer Köroğlu, “**Kamulaştırma Usulü -II**”, s.7.

safhada kesinleşmesi yani tamamlanması' aşamalarını aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz⁷⁴³:

Birinci aşama: İdare, kıymet takdir komisyonu raporunu ve ekte yer alan bilgi ve belgeleri uzlaşma komisyonuna verecek ve gayrimenkul malikini anlaşılmaya resmi taahhütlü bir yazı ile davet edecektir.

İkinci aşama: Resmî taahhütlü yazıyı alan malik, bizzat veya yetkili temsilcisi vasıtasıyla 15 gün içerisinde gayrimenkulünü pazarlıkla satmak veya trampa etmek istediğini belirterek idareye başvurur ise uzlaşma komisyonunun belirleyeceği bir tarihte görüşme yapılacaktır.

Üçüncü aşama: Görüşmelerde anlaşma sağlanması halinde, bu anlaşma bir tutanağa bağlanacak, tutanakta taşınmazın tüm hukuki ve fiili vasıfları ile üzerinde anlaşma sağlanan bedel yer alacak olup, söz konusu tutanak malik veya yetkili temsilcisi ve uzlaşma komisyonu üyeleri tarafından imzalanacaktır.

Dördüncü aşama: Anlaşma sağlandığında düzenlenecek tutanakta belirlenmiş olan bedel, tutanak tarihinden itibaren en geç 45 gün içinde ödenmeye hazır hale getirilerek, belirlenecek bir tarihte ferağ verilmek üzere tapu dairesine gelmesi için durum, malik veya yetkili temsilcisine resmî taahhütlü yazı ile bildirilecektir.

Beşinci aşama: Malik veya yetkili temsilcisinin tapu dairesine gelerek ferağ vermesi sonrasında bedel kendisine ödenecek ve kamulaştırma işlemi tamamlanacaktır.

Altıncı aşama: Kamulaştırma konusu olan gayrimenkul mal, kamulaştırma yoluyla alınmış sayılmaktadır. Bu tür kamulaştırmaya karşı iptal veya kamulaştırmanın

⁷⁴³ Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Metin Günday, **İdare Hukuku**, s.219-220.; T. Murat Pulak, **“Kamulaştırma Kanununda 4650 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Üzerine Düşünceler”**, **Mülkiye Dergisi**, Sayı: 228, Cilt XXV, http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=678&Itemid=2., s.192-196.; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.2004/4511, K.2005/1832, 25.03.2005 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)

bedeline itiraz davası açılmaz. Bu konuda Danıştay'ın da aynı yönde kararına rastlanmaktadır⁷⁴⁴.

Yukarıda aşamaları ele alınan satın alma usulü ile yapılan kamulaştırma, malikin rızası ile gerçekleştirilmekte olup, bu tür kamulaştırmaya “rızaen kamulaştırma ya da rızaî ferağ” adı verilmektedir ve bu şekilde gerçekleştirilen kamulaştırma, satış işlemi niteliğindedir⁷⁴⁵.

Kamulaştırmanın rızaen, diğer bir ifadeyle satın alma usulü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmaması halinde İdare, mahkeme kararı ile kamulaştırma yapılmasını ister. Buna göre İdare, kamulaştırılacak olan gayrimenkul ile ilgili bilgi ve belgeler ile yaptırmış olduğu bedel tespiti ve buna ilişkin bilgi ve belgeleri eklediği bir dilekçe ile gayrimenkulün bulunduğu yer “Asliye Hukuk Mahkemesine” başvurarak, gayrimenkulün İdare adına tesciline karar verilmesini talep eder⁷⁴⁶. Bu tür kamulaştırmaya “hükmen kamulaştırma ya da hükmen tescil” adı verilmektedir⁷⁴⁷. KDV'nin doğduğu zamanın belirlenmesinde, hükmen ve rızaî kamulaştırmalar açısından farklılıklar söz konusu olup, konumuz her iki kamulaştırma açısından ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

⁷⁴⁴ Danıştay Altıncı Dairesi tarafından verilen bir kararda, rızaî ferağ ile mülkiyeti idareye geçen taşınmaz malikin kamulaştırma işlemine karşı dava açamayacağı belirtilmektedir [**Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1992/1550, K.1992/4818, 05.11.1992 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

⁷⁴⁵ Danıştay Üçüncü Dairesi'nin verdiği bir kararda, kamulaştırma işlemi malik ile idare arasında ferağ muamelesi yapılmasını gerektirmekte olup, söz konusu işlemin taşınmazın maliki iradesi ile üçüncü kişiye satılmasından herhangi bir farkı bulunmamaktadır [**Danıştay Üçüncü Dairesi'nin** E.2000/2887, K.2003/3636, 19.06.2003 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

Yine Danıştay Altıncı Dairesi tarafından verilen bir kararda, rızaî ferağ verilmesi ile taşınmazın mülkiyetinin idareye (belediyeye) geçtiği belirtilmektedir bulunmamaktadır [**Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1986/1074, K.1986/937, 12.11.1986 Tarihli Kararı; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1992/1550, K.1992/4818, 05.11.1992 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)].

⁷⁴⁶ İdarenin Asliye Hukuk Mahkemesi'ne başvurarak, bedelin tespiti ve ödenmesi karşılığında gayrimenkulün kendisi adına tesciline karar vermesini talep etmesi üzerine, Asliye Hukuk Mahkemesince malike yapılacak tebligattan, tebligatın yapılmaması halinde tebligat yerine geçmek üzere gazete ile yapılacak olan ilandan itibaren 30 gün içinde malik, kamulaştırma işleminin hukuka aykırılığını ileri sürerek İdari Yargı'da iptal davası açabilir. (Metin Günday, **İdare Hukuku**, s.219-220-222.; Şirvan Ertekin, **“Kamulaştırma Davaları ve 4650 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”**, s.3.).

⁷⁴⁷ **Hükmen Kamulaştırma**, 2008, <http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=islemdetay&Id=24>., (08.08.2008), par.1-2.; **Rızaî Kamulaştırma**, 2008, <http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=islemdetay&Id=59>., (08.08.2008), par.1-2.;

Belirtilmesi gerekir ki, kamulaştırılmış olan gayrimenkulün malikinin, bir idari işlem mahiyetinde olan kamulaştırmanın iptali istemiyle, kamulaştırma kararına ilişkin tebligat tarihinden itibaren 30 gün içinde İdarî Yargı’da iptal davası açma hakkı da mevcuttur. İptal kararı sonucunda, idari işlem mahiyetindeki kamulaştırma işlemi bütün unsurlarıyla birlikte ortadan kalmış olmaktadır⁷⁴⁸.

D. Kamulaştırma Yoluyla Tescilsiz Kazanım ve Vergiyi Doğuran Olay

Kamulaştırma işleminin hukuki niteliğini ortaya koyan Medeni Kanun’un 705. maddesine göre İdare, kamulaştırma işleminin sonucu olarak, bir gayrimenkulün mülkiyetini tescilden önce kazanabilmektedir⁷⁴⁹. Dolayısıyla bu durum, iktisap ya da edinme tarihini özel olarak belirlemek suretiyle⁷⁵⁰, gayrimenkul mülkiyetinin tescille kazanılacağı kuralının istisnasını teşkil etmektedir.

Bu noktada konumuz açısından açıklanması gereken durum ise, tescilden önce hangi anda bireyin mülkiyeti son bulup idarenin mülkiyetinin doğacağı sorunudur. Doktrinde ve uygulamada, genel olarak kamulaştırma işleminin tamamlanması yani kesinleşmesi ile idarenin mülkiyeti kazanacağı kabul edilmektedir⁷⁵¹. Ancak konuya ilişkin son yapılan yasal değişiklikler neticesinde mülkiyetin idareye geçmesi, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun 25. maddesine göre, mahkemece verilen tescil kararı ile ve 8. maddesine⁷⁵² göre gerçekleşmektedir. Kamulaştırma işleminin tamamlanması ise sıkı şekil kurallarına bağlanmış olup, işlemin tekemmül edebilmesi için yasada öngörülen prosedürlerin tamamlanması gerekmektedir. Bu prosedür de dava açılması halinde Asliye Hukuk Mahkemesinde görülecek bedel tespiti ve idare adına tesciline ilişkin dava dilekçesi ve eklerinin kamulaştırmaya konu taşınmazın malikine tebliğ

⁷⁴⁸ Veli Böke, **Kamulaştırma Kanunu ve Kamulaştırma Bedelinin Tespiti Davaları**, Ankara: Seçkin, 3. Baskı, 2008, s.558.

⁷⁴⁹ Kemal Gürsoy, Fikret Eren ve Erol Cansel, **Türk Eşya Hukuku**, s.530.; Mustafa Reşit Karahasan, **Türk Medenî Kanunu- Eşya Hukuku-**, s.297.

⁷⁵⁰ Murat Dayanç, **“Taşınmazların İktisap Edilmesi İle Elden Çıkarılmasının Değer Artış Kazançlarının Varlığı Açısından İrdelenmesi”**, **Vergi Dünyası**, Sayı:290, Ağustos 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3709>, s.3.

⁷⁵¹ Mustafa Reşit Karahasan, **Türk Medenî Kanunu- Eşya Hukuku-**, s.297.

⁷⁵² 2942 Sayılı Kanun’un 8. maddesinin ilk fıkrasında, idarenin bu Kanun’a göre tapuda kayıtlı taşınmaz mallar hakkında yapacağı kamulaştırmalarda ‘satın alma usulünü’ öncelikle uygulamasının esas olduğu belirtilmektedir.

edilmesiyle tamamlanır⁷⁵³. Ancak öncelikle belirtilmelidir ki, normal yollardan bir gayrimenkul malın satışında, teslim yani mülkiyet intikali tapuya tescil ile gerçekleşmekte ve KDV doğmakta iken, kamulaştırma işlemlerinde tapuya tescil işleminden önce KDV'nin doğmasının söz konusu olmaktadır⁷⁵⁴. KDV'nin doğduğu zamanın daha net açıklanabilmesi için kamulaştırma yöntemleri ve bu yöntemlere göre mülkiyetin ne zaman intikal ettiği konusunun ayrıntılı olarak ele alınması gerekmektedir.

İdarenin tapuda kayıtlı olan gayrimenkul mallar hakkında kamulaştırmada 'satın alma usulünü' öncelikli olarak uygulamaları esastır⁷⁵⁵. Yukarıda ayrıntıları aşamalar halinde ele alınan satın alma usulünde, taraflar arasında gerçekleştirilen pazarlık görüşmelerinde anlaşmaya varılması halinde, malikten belirtilen günde tapuda ferağ vermesi istenilir. Satın alma usulü ile kamulaştırmada KDV'nin, malikin tapuda ferağ verdiği⁷⁵⁶ günde doğmakta olduğu kanısındayız. Zira Yargıtay tarafından verilen kararların da bu doğrultuda olduğu görülmektedir⁷⁵⁷. Malikin idare adına tapuda ferağ vermesi ile artık malik gayrimenkul üzerindeki mülkiyet hakkını devretmeyi kabul etmiş ve bu durumu da tapuda belirtmiş olmaktadır. Dolayısıyla rızaen kamulaştırmada, gayrimenkul mülkiyeti tescilden önce ve malikin tapuda ferağ vermesi ile idareye intikal etmektedir. Bu konuda yukarıda da belirtildiği üzere, Danıştay tarafından aynı yönde kararlara rastlanmaktadır.

Kamulaştırma Kanunu'na istinaden, malikin tapuda ferağ verdiği günde, kamulaştırma bedeli malike ödenmek zorundadır. Ancak KDV açısından bedelin ödenip ödenmemesinin bir önemi de bulunmamaktadır.

⁷⁵³ **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.2004/718, K. 2007/454, 30.01.2007 Tarihli Kararı

(<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).

⁷⁵⁴ Farklı yönde görüş için bkz. Mehmet Maç, **"Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV'si İçinde Mi? Dışında Mı?)"**, s.2; Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1), s.110-111.

⁷⁵⁵ Durmuş Özdemir, **Yeni Kamulaştırma Kanunu ve Mevzuatı**, Ankara: Adil Yayınevi, Ekim 2002, s.46.

⁷⁵⁶ **Ferağ** kelimesi "devir, devretme; vazgeçme; bir hakkı başka birine geçirme" anlamlarına gelmektedir (Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, s.370.)

⁷⁵⁷ **Yargıtay Beşinci Hukuk Dairesi'nin** E.2006/567, K.2006/3428, 27.03.2006 Tarihli Kararı; **Yargıtay Beşinci Hukuk Dairesi'nin** E.2004/13150, K. 2005/2103, 07.03.2005 Tarihli Kararı; **Yargıtay Beşinci Dairesi'nin** E.2003/14091, K.2004/1147, 16.02.2004 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

Kamulaştırmanın satın alma usulü ile gerçekleşmeyip yani malikin rızası ile ferağ verilmeyip, İdarenin Asliye Hukuk Mahkemesi'ne müracaat ederek, gayrimenkulün adına tescil edilmesini talep ettiği durumlarda, içtihat haline gelen yargı kararları ve Kanun hükümleri de dikkate alınarak, kamulaştırılması öngörülen gayrimenkule takdir komisyonunca bedel takdir edilmesinin ardından mahkeme, bu başvuru tarihinden itibaren en geç 30 gün sonrası için belirlediği duruşma gününü malike resmî taahhütlü bir yazıyla veya ilân yoluyla tebligat suretiyle bildirerek duruşmaya katılmaya çağırır. Söz konusu tebligat tarihinden itibaren 30 gün içinde malikin, tebligat veya maddi hatalara karşı adli yargıda düzeltim davası ve yine 30 gün içinde kamulaştırma işlemine karşı İdari Yargı'da iptal davası açma hakkı bulunmaktadır. Şayet malik, İdari Yargı'da iptal davası açtığını ve yürütmenin durdurulması kararı aldığını belgelendiremezse, mahkemece malike gayrimenkulün, mahkeme tarafından belirlenen bedel üzerinden İdare adına tescil edileceği bildirilir. Öncelikle mahkeme bedel konusunda tarafları anlaşmaya davet etmektedir. Eğer taraflar arasında anlaşma sağlanırsa, kamulaştırma bu bedel üzerinden gerçekleşmektedir. İşte böyle bir durumda mükellefiyet İdare'ye intikal etmiş olur.

Eğer anlaşma sağlanamaz ise, hakim tarafından 15 gün içinde sonuçlandırılmak üzere yeni bir bilirkişi kurulu tayin edilir ve bedel tespiti yapılır. Mahkemece tespit edilen bu bedel, kamulaştırma bedeli olup, bu bedelin bankaya yatırılması ve yatırıldığına dair makbuzun ibraz edilmesi için İdare'ye 15 gün süre verilir. Gerekli görülürse bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere mahkemece uzatılabilir. İdarece, kamulaştırma bedelinin malik adına yatırıldığına veya malikin tespit edilememesi halinde de bankaya bloke edildiğine dair makbuzun ibrazı halinde mahkemece, gayrimenkulün İdare adına tesciline ve kamulaştırma bedelinin malike ödenmesine karar verilir. Karar, tapu dairesine ve paranın yatırıldığı bankaya bildirilir. Tescil hükmü kesindir.

Kısaca mahkemece tespit edilen bedel gayrimenkul maliki adına bankaya yatırıldıktan veya bloke edildikten ve diğer usul işlemleri de tamamlandıktan sonra, bütün işlemleri belgeleyen evrakın malike tebliğ edilmesi ile, malikin kamulaştırma işleminin iptali istemi ile 30 gün içinde İdari Yargıda iptal davası açma hakkı

bulunmaktadır. Bu sebeple de 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 4650 sayılı Yasa ile değiştirilmeden önceki düzenlemesinde, mülkiyetin İdareye geçmesi, bu Kanun'daki özel hükümler dışında kamulaştırma işleminin idari yargı yönünden kesinleşmesi ile meydana gelmekte idi⁷⁵⁸. Dolayısıyla pek çok yargı organınca⁷⁵⁹ verilen kararlardan, İdari Yargıda açılan davanın kesinleşmesinden sonra mülkiyetin idareye geçeceği, kamulaştırma işlemine karşı İdari ve Adli Yargıda⁷⁶⁰ dava açılmış ise bu davalar kesin olarak sonuçlandıktan sonra; mal sahibinin ferağ vermediği durumlarda ise İdarenin başvurusu üzerine mahkeme kararıyla, taşınmazın İdare adına tesciline karar verilmekte idi. Kanımızca bu şekilde bir düzenleme KDV açısından daha doğrudur.

⁷⁵⁸ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, Cilt 1, Ankara: Turhan Kitabevi, 5. Baskı, 2007, s.1127.

Kamulaştırma işleminin idari yönden kesinleşmesi prosedürü şu şekilde ayrıntılarıyla izah edilebilir: “2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 25.maddesinde, hakların kullanılması ve borçların yerine getirilmesi bakımından kamulaştırma işleminin mal sahibi için yapılan tebligatla, idare için tebligat çıkarmakla başlayacağı, mülkiyetin idareye geçmesinin ilgili Kanun'daki özel hükümler dışında kamulaştırma işleminin İdari Yargı yönünden kesinleşmesi ile olacağı, yine aynı Kanunun 17.maddesinde, tebliğ edilen kamulaştırma işlemine karşı İdari ve Adli Yargıya başvurulmadığı veya bu konuda açılan davaların kesin olarak sonuçlandığı ancak taşınmaz mal sahibinin ferağ vermediği hallerde, takdir edilen ve arttırılan bedelin tamamının Milli Bankalardan birine yatırılarak makbuzunun ilgili belge örnekleriyle birlikte mahkemeye verileceği, mahkemenin iki tarafı derhal davet ederek, gelmemeleri halinde gıyaplarında, belgeleri inceleyerek, kamulaştırma usulüne uygun şekilde tamamlanmışsa taşınmaz malın kamulaştırma yapan idare adına tesciline karar vereceği ve tapu dairesine bildirileceği hükmü bağlanmış idi”.

Yine “Mülkiyetin idareye geçmesinin, kamulaştırma işleminin idari yargı yönünden kesinleşmesi ile gerçekleşeceği” konusunda, yargı organlarıncı verilen hükümler için bkz. **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1992/5-162, K.1992/219, 01.04.1992 Tarihli Kararı; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1998/3692, 1999/4794, 13.10.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁵⁹ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1995/18-992, K.1996/36, 07.02.1996 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1996/18-235, K.1996/790, 20.11.1996 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1996/18-443, K.1998/910, 23.12.1998 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1995/18-633, K.1995/826, 18.10.1995 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1996/18-243, K.1996/799, 20.11.1996 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Onsekizinci Hukuk Dairesi'nin** E.1995/8655, K.1995/8340, 08.09.1995 Tarihli Kararı ; **Yargıtay Onsekizinci Hukuk Dairesi'nin** E.1995/1278, K.1995/2869, 07.03.1995 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1987/1437, K.1987/1133, 19.11.1987 Tarihli Kararı; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1998/3692, K.1999/4794, 13.10.1999 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.)

⁷⁶⁰ Kamulaştırılan taşınmazın değerinin günün koşullarına ve emsal taşınmazların değerine uygunluğunun sağlanması Adli Yargı yerlerinde açılacak bedel arttırımı davalarında dikkate alınmaktadır [Bu konuda bkz. **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.200/2889, K.2001/4166, 25.09.2001 Tarihli Kararı; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1997/6715, K.1998/6136, 09.12.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Altıncı Dairesi'nin** E.1997/2335, K.1998/2171, 22.04.1998 Tarihli Kararı; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun** E.1994/310, K.1996/21, 12.01.1996 Tarihli Kararı; **Danıştay Sekizinci Dairesi'nin** E.2000/4483, K.2001/622, 20.02.2001 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E.1984/2451, K.1985/836, 17.05.1985 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>)]

Oysaki, 2001 yılında 4650 sayılı Kanunla yapılan değişiklik neticesinde, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 25. maddesine göre mülkiyet intikali, mahkemenin tescil kararı vermesi ile gerçekleşmektedir. Bu itibarla yeni düzenlemeye göre, İdari Yargı'da iptal davası devam ederken de gayrimenkulün mülkiyeti idareye geçmektedir⁷⁶¹. Ayrıca gayrimenkul malikinin iptal davası açması durumunda, bu davaya bakacak olan idari yargı mercii yürütmenin durdurulması kararı verir ise, Asliye Hukuk Mahkemesi idari yargıda açılan iptal davasını bekleyici mesele olarak kabul etmek zorundadır⁷⁶².

Sonuçta, Kamulaştırma Kanunu'nun 13. maddesine istinaden, tebligâtla başlayan kamulaştırma işleminde⁷⁶³ verginin doğduğu an, tarafların rızaen anlaşamamaları durumunda hükmen yani mahkeme tarafından gayrimenkulün tesciline karar verilmesi olarak gösterilebilir kanısındayız.

Konumuzla ilgili olarak son olarak belirtilmesi gerektiğini düşündüğümüz diğer bir husus da, vergilendirme tekniği ile ilgili genel bir kural olup, kamulaştırma işleminde de normal gayrimenkul satışlarında olduğu gibi KDV'nin doğabilmesi için gayrimenkul malın bir işletmenin aktifine kayıtlı olması gerektiğidir. Çünkü özel mülkiyete dâhil gayrimenkullerin teslimi KDV'nin konusuna girmemekte, dolayısıyla bu tür gayrimenkullerin kamulaştırılması işlemi de KDV'nin doğmasına yol açmamaktadır.

Kısacası, bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin kamulaştırılması işlemi KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrası bağlamında KDV'ye tabi olmaktadır. Çünkü

⁷⁶¹ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, Cilt 1, s.1127.

⁷⁶² Metin Günday, **İdare Hukuku** s.222.; Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, Cilt 1, s.1128.

⁷⁶³ **Yargıtay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulu'nun** E.1945/9, K.1947/23, 26.11.1947 Tarihli Kararı; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.2005/5-754, K.2005/783, 28.12.2005 Tarihli Kararı; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.2001/18-645, K.2001/627, 26.09.2001 Tarihli Kararı; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1993/3, K.1994/2, 24.06.1994 Tarihli Kararı; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.1992/5-163, K.1992/220, 01.04.1992 Tarihli Kararı; **Yargıtay Beşinci Hukuk Dairesi'nin** E.2004/3412, K.2004/5069, 26.04.2004 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>)

bir işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkulün satılması ile kamulaştırılması arasında vergilendirme açısından herhangi bir fark bulunmamaktadır⁷⁶⁴.

VII. TAŞINMAZ SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

A. Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesinin Tanımı ve Unsurları

Kaynağını BK'nın 22. maddesinden alan taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, BK'nın 213. maddesi ile TMK'nın 706. (önceki Medenî Kanun'un 634. maddesi) ve Noterlik Kanunu'nun 89. madde hükümleri uyarınca noter önünde re'sen düzenlenmesi gereken, diğer bir ifadeyle, geçerliliği resmî şekil şartına bağlı kılınan, tam iki tarafa borç yükleyen ve kişisel hak sağlayan bir sözleşme türüdür. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, herhangi bir taşınmazın veya belli bir payının mülkiyetini kazanabilmek amacıyla düzenlenen bir ön sözleşmedir⁷⁶⁵. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile, taşınmazın mülkiyeti intikal etmemekte sadece vaad borçlusuna, “mülkiyet intikal borcunu” yüklemektedir⁷⁶⁶. Dolayısıyla borç doğuran bir sözleşme olarak, satış vaadi sözleşmesi, vaad edilen tarafa, aynî hak vermez, ancak satım sözleşmesinin yapılmasını ve bu yolla malik olma durumunu, yani mülkiyetin geçirilmesini isteyebilme olanağını

⁷⁶⁴ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.279.; Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, s.127. ; Şaban Küçük, **“Kamulaştırmada Bedel Tespiti ve Kamulaştırma İşlemlerinde KDV”**, **Vergi Dünyası**, Sayı:289, Temmuz 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=3690>., s.2-3.

⁷⁶⁵ Bumin Doğrusöz, **“Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satın Alınan Gayrimenkullerde Dört Yıllık Süre Özeldesi”**, **Dünya Gazetesi**, 16.01.2006, s.7.; Mustafa Hilmi Tunç, **“Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satış Öngörülen Taşınmazların KVK ve KDVK İstisnaları Karşısındaki Durumu”**, **Yaklaşım**, Ekim 2008, Sayı: 190, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081012963.htm>, s.1.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2002/2018, K. 2002/2822, 12.04.2002 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1984/4408, K.1984/6692, 06.11.1984 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E. 1987/1527, K. 1989/3352, 28.09.1989 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.); Aydın Zevkliler, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, s. 78.

⁷⁶⁶ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.2006/14-692, K. 2006/702, 08.11.2006 Tarihli Kararı; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2005/9830, K. 2005/10918, 06.12.2005 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2004/1810, K. 2004/3639, 04.05.2004 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E. 1988/6769, K.1988/7864, 29.11.1988 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1985/1957, K. 1986/1931, 23.05.1986 Tarihli Kararı; (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

Danıştay'ın muhtelif kararlarında gayrimenkul mülkiyetinin tapuya kayıt ile iktisap edebileceği satış vaadi sözleşmesinde iktisabın söz konusu olmadığı belirtilmektedir (**Danıştay Üçüncü Dairesi'nin** E. 1984/3002, K. 1983/1647, 26.10.1984 Tarihli Kararı; **Danıştay Üçüncü Dairesi'nin** E. 1984/3426, K. 1983/1964, 17.12.1984 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

kazandıran kişisel hak tanır. Kişisel hak doğurdıkları için de üçüncü kişilere karşı ileri sürülemezler⁷⁶⁷. 2644 sayılı Tapu Kanun'unun 6217 sayılı Kanun ile değişik 26/5. maddesi uyarınca, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi tapu siciline şerh edilebilir. Bu takdirde sözleşme, güçlendirilmiş şahsî hak niteliğini ve üçüncü kişilere karşı da ileri sürülebilme gücünü kazanır. Yasanın 26/6. maddesine göre ise sicile yapılan bu şerh, 5 yıllık süre ile sınırlandırılmıştır⁷⁶⁸.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar paralelinde genel olarak, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, mülkiyetin nakli gayesini güden karşılıklı ve birbirine uygun iradelerin birleşmesiyle resmî şekilde yapılması gereken ve ileride yapılacak satış sözleşmesinin ana unsurlarını taşıyan, şahsî hak doğuran bir ön sözleşme olarak tanımlanabilmektedir⁷⁶⁹. Bu tanımlama taşınmaz satış vaadi sözleşmesine müteallik tüm unsurları ortaya koymaktadır. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, adından ve tanımından da anlaşılabilirceği üzere, kesin satış niteliğinde olmayan, bir vaadi ihtiva eden ve niteliği gereği de vaad alan tarafa bir takım haklar sağlayan bir sözleşme tipidir⁷⁷⁰.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, satış vaadi sözleşmesi ile, satış vaadine konu taşınmazın mülkiyet durumunda bir değişiklik olmamakta ancak sözleşme ile taşınmazı satın almayı vaad eden kişiye, sözleşmeden doğan bu hakkını, satmayı vaad eden kişiye karşı ileri sürebilme hakkı verilmektedir⁷⁷¹. Ayrıca satış vaadi sözleşmesi, tapu kütüğüne şerh verilmiş ise, bununla sağlanan güçlendirilmiş şahsî hak, üçüncü kişilere

⁷⁶⁷ Bumin Doğrusöz, “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satın Alınan Gayrimenkullerde Dört Yıllık Süre Özelgesi”, *Dünya Gazetesi*, 16.01.2006, s.7.; Mustafa Hilmi Tunç, “Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satış Öngörülen Taşınmazların KVK ve KDVK İstisnaları Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Ekim 2008, Sayı: 190, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081012963.htm>, s.1.; Aydın Zevkliler, *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, s. 78; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2002/2018, K. 2002/2822, 12.04.2002 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.1984/4408, K.1984/6692, 06.11.1984 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E. 1987/1527, K. 1989/3352, 28.09.1989 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>).

⁷⁶⁸ **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2002/2018, K. 2002/2822, 12.04.2002 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi'nin** E.2003/16574, K. 2003/20413, 20.10.2003 Tarihli Kararı; **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi'nin** E. 2005/12917, K. 2005/15158, 11.07.2005 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁶⁹ **Danıştay Dördüncü Dairesi'nin** E. 1988/3847, K. 1989/968, 28.02.1989 Tarihli Kararı; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin** E. 1985/1957, K. 1986/1931, 23.05.1986 Tarihli Kararı (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>).

⁷⁷⁰ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun** E.2001/14-18, K. 2001/98, 07.02.2001 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁷¹ **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E.2003/3696, K. 2003/4446, 30.05.2003 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

karşı da ileri sürülebilmekte olup, söz konusu şerh işlemi, mülkiyetin intikalini sağlamamaktadır⁷⁷². Kısacası taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile, yalnızca ileride yapılacak “asıl satım sözleşmesinin” kurulması borcu altına girilmesi söz konusu olmaktadır⁷⁷³.

B. Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumunun Değerlendirmesi

KDVK’nın 1/1. maddesine göre, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’nin konusu teşkil etmektedir. Yine Kanun’un 2/1. maddesine göre ise, teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Malın teslimi hallerinde, teslim fiilinin gerçekleşmesi ile birlikte, Kanunun 10/a maddesine göre vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Genel olarak taşınmazların tesliminde vergiyi doğuran olay, taşınmazın tapuya tescili ile meydana gelmektedir. Genel kural bu şekilde olmakla beraber, tapuya tescil edilmeyen ancak satıcı tarafından alıcıya fiilen teslim edilen taşınmazlarda, KDV açısından vergiyi doğuran olayın, “taşınmazın fiilen teslim” edilmesi ile meydana gelmekte olduğu kuralı da geçerlidir⁷⁷⁴. Diğer bir ifadeyle, taşınmaz teslimlerinde vergiyi doğuran olay, taşınmazın tasarruf hakkının devredildiği tarihte meydana gelmekte olup, bu gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın, tapuda devir işleminden önce de meydana gelebileceği aşîkârdır⁷⁷⁵. Dolayısıyla kısaca taşınmazlarda mülkiyetin intikali tapuya tescil işlemi ile gerçekleşmekte ve bu durumda taşınmazlarda teslim fiili gerçekleşmiş olmaktadır. Ancak bu genel kurala ilave mahiyette taşınmazlarda teslim, taşınmazın tasarruf hakkının fiilen devredildiği durumlarda da gerçekleşmiş olmaktadır.

⁷⁷² **Yargıtay Onikinci Hukuk Dairesi’nin** E.2003/16574, K. 2003/20413, 20.10.2003 Tarihli Kararı.(<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁷³ **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi’nin** E.2003/8604, K. 2004/1301, 01.03.2004 Tarihli Kararı.(<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁷⁴ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, s. 300.

⁷⁷⁵ **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün** 22.05.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5279-45-112/19201 Sayılı Muktezası (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.); **Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın** B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231 Sayılı Muktezası (<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105032>.)

Yukarıda ayrıntıları ele alınmış olan ve çok sayıda yargı kararında da belirtildiği üzere, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, herhangi bir taşınmazın veya belli bir payının mülkiyetini kazanabilmek amacıyla düzenlenen bir ön sözleşme mahiyetindedir. Bu yönüyle de taşınmaz satış vaadi sözleşmesi, mülkiyetin nakli sonucunu doğurmayıp, mülkiyetin nakline yani geçirimine yönelen sözleşmelerdendir⁷⁷⁶. Buna göre, satış vaadi sözleşmesi ile, ileride yapılacak olan esas satışın şartları belirlenmekte olup⁷⁷⁷, ileride kurulması vaad edilen esas sözleşmenin temel unsurları da belirtilmektedir⁷⁷⁸.

Bu açıklamalar ışığında, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile, satış vaadine konu taşınmazın mülkiyetinde bir değişiklik olmamakta⁷⁷⁹, diğer bir ifade ile taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile taşınmazın mülkiyetinin iktisabı neticesi doğmamaktadır⁷⁸⁰. Buna göre de kural olarak, taşınmaz satış vaadi ile yapılacak intikallerde, satış vaadi sözleşmesi mülkiyet intikali için yeterli olmadığından ve gayrimenkul daha sonraki bir tarihte yapılacak satış ve teslim ile el değiştireceğinden, KDV açısından vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmemektedir diyebiliriz⁷⁸¹. Ancak, kendisine taşınmaz satış vaadinde bulunulan taraf, taşınmazı malik gibi tasarruf etmeye başlamışsa, tapu siciline tescil yapılmasa da gayrimenkulün fiilen tasarruf hakkının karşı tarafa geçmesi durumunda, bu tarihte KDV'yi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmelidir⁷⁸².

⁷⁷⁶ Halûk Tandoğan, **Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri**, s.178.; Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, s.188.

⁷⁷⁷ Mehmet Maç ve Şenol Turut, “*Topraktan Konut ya da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah*”, **Yaklaşım**, Temmuz 2000, [mevzuat.dergi/makaleler/2000072160.htm-82305](http://www.mevzuat.dergi/makaleler/2000072160.htm-82305), s.3.

⁷⁷⁸ **Yargıtay Sekizinci Hukuk Dairesi’nin** E.1997/4174, K. 1997/7956. 04.12.1997 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁷⁹ **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi’nin** E.2003/3696, K. 2003/4446, 30.05.2003 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>).

⁷⁸⁰ **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1980/6520, K. 1982/1676, 24.03.1982 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>).

⁷⁸¹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 611.; Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklaması**, S. 268-269.; Abdullah Tolu, “*Gayrimenkul Satışlarında KDV Uygulaması*”, **Yaklaşım**, Kasım 2003, Sayı: 131, s.2.

⁷⁸² Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 10), s.18.

VIII. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE ARSANIN VE İNŞAATIN TESLİMİ VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

A. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Günümüzde sık rastlanan ve vergilendirilmesi konusunda, Yargı Organları ile İdare arasında fikir birliğinin oluşmadığı “arsa payı karşılığında inşaat işlerinde”, taraflarını arsa sahibi ile yüklenicinin (müteahhid) oluşturduğu yeni bir sözleşme tipi olarak nitelendirilebilecek “arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi” yapılmaktadır. Söz konusu sözleşmenin hukuki niteliği konusunda İdare ile Yargı Organları arasında varolan fikir ayrılığı, KDV’nin doğduğu zamanın tespitinde de, farklı fikir ve uygulamaların doğmasına yol açmaktadır.

“Arsa payı karşılığı inşaat (kat yapımı) sözleşmesi”nde amaç, arsa sahibine, yüklenicinin, kendisinden edineceği belli arsa paylarına karşılık bir bütünlük arz eden binayı ve dolayısıyla bağımsız bölümleri yapıp teslim etmesidir⁷⁸³. Bu sözleşme tipinde, yüklenici, arsa bedelini nakit ödemek yerine, aralarındaki sözleşme gereği yaptığı inşaat ile taahhüdünü aynî olarak ödemekte, arsa sahibi de arsasının bir bölümü karşılığında kendisine kalan arsa payı oranında inşa edilmiş bağımsız bölüm elde etmektedir⁷⁸⁴. Söz konusu sözleşme, arsa sahibinin arsasını değerlendirmek ve bu suretle gelir sağlamak, müteahhidin de sermayesini değerlendirmek ve kâr elde etmek amacıyla yaptıkları bir anlaşma mahiyetinde olup, bununla arsa sahibi arsa paylarının bir bölümünün mülkiyetini müteahhide geçirme borcu altına girmekte, bir bölüm payların mülkiyetini ise uhdesinde tutmaktadır. Yüklenici ise, mülkiyeti kendisine devredilecek olan arsa

⁷⁸³ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler-**, s.508.

⁷⁸⁴ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/13-14-15-16-17, **Özel Mülkiyet Konusu Arsa Karşılığında Kat Sahibi Olunmasında, Arsa Karşılığında Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir Gayrimenkul Edinimi Olup Olmadığı ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı**, İstanbul, 15 Mart 2006, <http://www.istnbulymmo.org.tr/ymmoDOSYALARMaliPlatform15.ÖZEL%20MÜLKİYET%20KONU%20ARSA%20KARŞILIĞINDA%20ALINAN%20KATLARIN%20VERGİLENDİRİLMESİ%20KONUSUNDA%20DANIŞTAY%20KARARININ%20DEĞERLENDİRİLMESİ.pdf>, (erişim: 02.02.2008), s.26.

payları karşılığında bağımsız bölümler yapmayı taahhüt etmekte ve bu bağımsız bölümlerden arsa sahibine isabet eden kısmı da devretmeyi borçlanmaktadır⁷⁸⁵.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliği hususunda İdare, arsa payı karşılığı inşaat işlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalarını, 30 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "D" bölümünde yapmaktadır⁷⁸⁶. Genel Tebliğ'de İdare, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin söz konusu olduğunu belirterek, vergilendirmenin "trampa sözleşmesi" kapsamında yapılması gerektiğini kabul ve ifade etmektedir⁷⁸⁷. Buna istinaden yapılan birinci teslimin, "arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi", ikinci teslimin ise, "yüklenici tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi" olduğu belirtilmektedir. Bunun yanı sıra vergilendirme açısından genel kurala da uygun olarak, arsanın bir iktisadî işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım - satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığında müteahhide yapılan arsa tesliminin KDV'ye tabi olacağı, ancak arsanın özel mülkiyete ait olması halinde ise, KDV'ye tabi olmayacağı ve fakat her iki halde de yüklenici tarafından, arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV'ye tabi tutulacağı açıklaması yapılmaktadır⁷⁸⁸.

Bu açıklamalar ışığında İdarenin Tebliğ bazındaki düzenlemesinden, her iki işlemin de KDVK'nun 2/5. maddesinde yer alan trampa hükümlerine bağlı olarak teslim hükmünde kabul edildiği ve bu kapsamda KDV'ye tabi olması gerektiği sonucuna varılmaktadır⁷⁸⁹. Bu sonuca varılırken de, söz konusu Tebliğ uyarınca, arsa karşılığı

⁷⁸⁵ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler-**, s.509.; **Yargıtay Ondördüncü Hukuk Dairesi'nin** E. 2005/10337, K. 2006/492, 31.01.2006 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin** E.2004/7112, K.2005/4421, 20.07.2005 Tarihli Kararı. ; **Yargıtay Onbeşinci Hukuk Dairesi'nin** E.2002/6192, K.2003/2460, 06.05.2003 Tarihli Kararı. (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁷⁸⁶ **30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği**, 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁸⁷ Arsa karşılığı inşaat işleminin trampa niteliğinde olduğu yönünde görüş için bkz. Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1), s.107.

⁷⁸⁸ Sakıp Şeker, **"Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması"**, **Yaklaşım**, Mart 1993, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930341.htm>, s. 2.

⁷⁸⁹ İrfan Çetin, **"Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı, Vergi Dünyası**, Sayı: 297, Mayıs 2006, s. 52.

inşaat işlerinde KDV'yi doğuran olayın tespiti konusunda şu belirlemeler yapılmaktadır⁷⁹⁰:

- Arsanın başlangıçta müteahhide devri halinde, diğer bir ifadeyle, arsa tesliminin tapu siciline tescil ile birlikte yapılması halinde, tescil anında;
- Teslimin tescilden önce ya da sonra olması veya arsa sahibinin arsa sahibinin uhdesinde kalması ve yapılan sözleşmeyle birlikte müteahhide teslimi halinde, teslim anında, vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliği konusunda, Yargı Organları, Vergi İdaresi'nin tersine, işlemin trampa akdi mahiyetinde olduğu kanaatinde değildir⁷⁹¹. Danıştay'ın süregelen içtihatlarında, söz konusu işlemi, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve "arsanın (servetin) değerlendirilmesi ve biçim değiştirmesi" amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu'nun hükümlerinin de uygulanmasını gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmekte olduğu görülmektedir⁷⁹². Ayrıca söz konusu işlemde, arsa sahibinin veya müteahhidin trampa akdi çerçevesinde, herhangi bir şekilde teslim fiilinde bulunmaması gerekçe gösterilerek, vergiye tabi tutulamayacağı hususuna değinilmektedir⁷⁹³. Bunlara ilave olarak Danıştay'ın, söz konusu sözleşmenin sadece

⁷⁹⁰ Abdullah Tolu, "*Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV*", *Yaklaşım*, Temmuz 2000, mevzuat.dergi/makaleler/2000072173.htm-47827. s.1.; Şükri Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.9-10.

⁷⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada, arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi olan şirketin kat karşılığı arsasını müteahhit şirkete teslimi ile yüklenici şirketin arsa karşılığı inşa ettiği gayrimenkulleri arsa sahibi şirkete tesliminin ayrı ayrı satış işlemi olarak değerlendirilmesi gerekmekte olduğuna ilişkin kararından, konunun çok farklı ve kanaatimizce hatalı olarak nitelendirildiği görülmektedir. (*Gelir İdaresi Başkanlığı'nın* B.07.1.GİB.4.34.16.01./KVK-13-7021 Sayılı Muktezası, *Vergi Dünyası*, Kasım 2006, Sayı:303, s.162.)

⁷⁹² *Danıştay Yedinci Dairesi'nin* E.1989/4105, K.1993/1288, 05.04.1993 Tarihli Kararı.; *Danıştay Onbirinci Dairesi'nin* E. 1997/3352, K.1999/768, 23.02.1999 Tarihli Kararı.; *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun* E.2004/51, K.2004/80, 25.06.2004 Tarihli Kararı, *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun* E.1993/36, K.1993/78, 02.07.1993 Tarihli Kararı, *Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun* E.2005/46, K.2005/103, 22.04.2005Tarihli Kararı, *Danıştay Üçüncü Dairesi'nin* E.1999/3352, K. 2001/584, 20.02.2001 Tarihli Kararı, *Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin* E.2001/4269, K. 2002/5821, 31.12.2002 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

⁷⁹³ İrfan Çetin, "*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı*", s.52.; *Danıştay Yedinci Dairesi'nin* E.1989/1359, K.1990/1518, 28.05.1990 Tarihli Kararı.; *Danıştay Onbirinci Dairesi'nin* E.1999/3027, K.1999/4846, 09.12.1999 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

“trampa” olarak nitelendirilemeyeceğine ve “trampa ve istisna akdi”⁷⁹⁴ niteliğinde karma özel bir akit türü olduğuna ilişkin açıklamaları da mevcuttur. Yine Danıştay’ın kararlarında genel olarak, arsa sahibi yönünden bir ticari muamele olup olmadığı değerlendirmesi yapılmasının KDV açısından önem arz ettiği ve arsa sahibine yapılan teslimlerin KDV’ye tabi tutulamayacağını belirten kararları da mevcuttur⁷⁹⁵.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine ilişkin hukuki nitelendirmelerin genelde, Yargıtay tarafından yapılmakta olduğunu görmekteyiz. Yargıtay, söz konusu sözleşmeyi “çift tipli karma sözleşme” olarak nitelendirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde, “taşınmaz satış vaadi sözleşmesi” ve “istisna sözleşmesinin” unsurları bir araya geldiğinden, sözleşmenin hukuki temelini karma nitelikte olduğu görülmektedir⁷⁹⁶. Taraflardan biri olan arsa sahibinin borcu, taşınmaz satımının bir unsuru olan taşınmaz mülkiyetini, sözleşme maddeleri karşı tarafça yani yüklenici tarafından yerine getirildikçe, devir etmektir. Diğer taraf olan yüklenicinin istisna sözleşmesinin bir unsuru olan, inşaat (eser) yapma ve yapılan bağımsız bölümü ya da bölümleri de, gene sözleşme bağlamında, arsa sahibine, usulüne ve gereğine göre, devretme borcu meydana gelmektedir. Böylece Kanun ile düzenlenmiş iki sözleşme tipine ait edimler, Kanun’un öngörmediği tarzda bir mübadele ilişkisi içinde olmaktadır ve bu açıdan da sözleşme “iki tipli karma sözleşme” olarak nitelendirilmektedir⁷⁹⁷. Sözleşme bu şekilde nitelendirildiğine göre, yüklenicinin istisna akdi bağlamında yerine getirmekle mükellef olduğu “bağımsız bölüm yapma” yani “inşaat işi”, hizmet ifası mahiyetinde kabul edilmelidir. Dolayısıyla yapılan bağımsız bölümlerin, arsa sahibine devredilmesi teslim mahiyetinde değil ancak hizmet ifası mahiyetinde KDV’ye tabi tutulması gereken bir muameledir⁷⁹⁸.

⁷⁹⁴ **İstisna Akdi**, Borçlar Kanunu’nun 355 ile 371. maddelerinde düzenlenmektedir. 355. maddesinde İstisna, “..bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeği taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder” şeklinde tarif edilmiştir.

⁷⁹⁵ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/1359, K.1990/1518, 28.05.1990 Tarihli (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁷⁹⁶ **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun** E.2003/15-124, K.2003/175, 19.03.2003 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun** E.1997/15-146, K. 1997/372, 30.04.1997 Tarihli Kararı.; **Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun** E.1979/15-1613, K. 1982/565, 09.06.1982 Tarihli Kararı.; (<http://www.kazanci.com.tr/>)

⁷⁹⁷ Cevdet Yavuz, **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler-**, s.512.

⁷⁹⁸ Sakıp Şeker, **“Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması**, s.3.

Danıştay ve Yargıtay’ın içtihatlarında arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin, tanımı yapılabilen tek tip sözleşmeler içine sokulamayacağı, karma nitelikli bir akit türü olduğu konusunda fikir birliği içinde oldukları anlaşılmaktadır. Ancak ayrıldıkları noktanın, sözleşmenin hukuki nitelendirmesi konusunda ortaya çıktığı görülmektedir. Zira Danıştay söz konusu sözleşmeyi “trampa - istisna akdi” karışımı bir sözleşme olarak nitelendirirken, Yargıtay ise bize göre daha doğru bir şekilde, “taşınmaz satış vaadi- istisna akdi” karışımı içinde ele almış ve değerlendirmiştir. Sonuç olarak, bizim de katıldığımız görüşe göre, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin trampa akdi kapsamında iki ayrı teslim olarak nitelendirilmesi imkânı bulunmamaktadır. Bunun açılımını, trampa kavramı tanımı içinde de görebilmekteyiz. Tanımı itibariyle trampa, malın başka bir mal ile değişimi işlemi olup, trampa edilen malların niteliklerinde herhangi bir değişiklik meydana gelmemektedir. Danıştay çok sayıda kararında⁷⁹⁹, arsa payı inşaat sözleşmesinin trampa niteliğinde kabul edilmeyeceğini belirtirken, bunun sebebi olarak şu ayrıntılı açıklamaları yapmaktadır:

“Üzerine inşaat yapılan arsanın mülkiyeti başlangıçta tamamen arsa sahibine aitken, yükleniciyle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaata başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme (kat irtifakı) borcu bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve bağımsız bölümler kişisel mülkiyete geçildikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir. Bu açıdan, hukuki statüsü tamamen farklı olan bu durumun trampa hükümleri ile bağdaştırılması mümkün değildir.” Bu açıdan bakıldığında Danıştay’ın, söz konusu sözleşme için, trampa akdi ile istisna akdini ihtiva eden karma özel bir akit tipi olduğu yönündeki açıklamalarına katılmamız mümkün değildir. Pek çok kez, Danıştay arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde trampa akdinin varlığından söz edilemeyeceğini yıllar itibariyle verdiği kararlarda da dile getirmiştir. Ayrıca KDVK’daki ifadesiyle teslim fiili, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlere

⁷⁹⁹ **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.1997/415, K.1998/444, 25.12.1998 Tarihli Kararı.; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/4105, K.1993-1288, 05.04.1993 Tarihli Kararı
(<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

devredilmesi olup, tasarruf etmek fiili ise, sahip olunan malı satmak, dilediği gibi kullanmak, devretmek veya üzerinde değişiklik yapabilmek konusunda yetki sahibi olmak demektir. Bu bağlamda, arsa payı karşılığında inşaat yapmakla mükellef olan yüklenici, hukuken arsanın sahibi konumunda değildir. Arsanın mülkiyet hakkı kendisine devredilmeyip sadece inşaat yapmak üzere kullanımına verilen müteahhit, sözleşme ile arsa sahibine verilen, taahhüdün hitamında tapuda arsa sahibi üzerinde gösterilen bağımsız bölümler üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi olmadığından, söz konusu işlemin, trampa kapsamında “teslim fiili” olarak kabulüne imkân bulunmamaktadır⁸⁰⁰.

B. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Bağlamında Vergiyi

Doğuran Olay

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde, arsanın mülkiyeti inşaat tamamlanana kadar arsa sahibi üzerinde kayıtlı görülmektedir. Sözleşmeye uygun olarak inşaat kısmen ve/veya tamamen yapıldığı takdirde, karşılıklı olarak taraflar taahhütlerini yerine getirmekle mükelleftirler. Bu aşamadan sonra yani inşaat tümüyle tamamlandığında yüklenicinin arsa sahibinden, yapılan hizmet karşılığında bedel olarak teslim aldığı bağımsız bölümler de sözleşme kapsamında devir edilmektedir. Başlangıçta arsa ve üzerindeki paylar hukuken yüklenicinin mülkiyetine geçmemekte, inşaat tamamlandığında yapılan “hizmetin” karşı edimi olarak, arsa sahibi tarafından mülkiyet devri yapılmaktadır⁸⁰¹. Bu açıklamalar ışığında, yüklenici tarafından arsa payı

⁸⁰⁰ Sakıp Şeker, “*Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*”, s.2-3.; Şükrü Kızılot, “*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV*”, *Mali Çözüm*, Sayı: 41, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/08-41SukruKizilot.doc>., s.4.

⁸⁰¹ İrfan Çetin, “*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı*”, s.56.

[Arsa karşılığı inşaat işleri konusunda uygulama şu şekilde cereyan etmektedir: Özel mülkiyete ait arsanın kat karşılığı müteahhide verilmesinde taraflar, yapmayı ve vermeyi taahhüt ettikleri arsa payı ve bağımsız bölümlerin sayısı ve niteliklerini gösteren bir sözleşme yapmaktadırlar. Söz konusu sözleşmeye göre arsa sahibi müteahhide vermeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine “kat irtifakı hakkı*” tesis ettirerek müteahhide devretmekte veya vekâletname vermekte, ancak kendisine verilecek bağımsız bölümlerin arsa paylarını ise kendi uhdesinde bırakmaktadır. İnşaat tamamlandığı zaman gerek arsa sahibi gerekse müteahhit veya alıcı durumundaki üçüncü şahıslar yapı kullanma izin belgelerini belediyeden kendi adlarına müracaat etmek suretiyle almaktadırlar.

* **Kat irtifakı:** 23/6/1965 Tarihli ve 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 3. maddesinin birinci fıkrasına göre, “*Kat mülkiyeti, bu mülkiyete konu olan anayapının bağımsız bölümlerinden her birine kat irtifakının kurulduğu tarihteki, doğrudan doğruya kat mülkiyetine geçilme halinde ise, bu tarihteki değeri ile oranlı olarak tahsis edilen arsa payının ortak mülkiyet esaslarına göre açıkça gösterilmesi suretiyle kurulur...*” 14.11.2007 Tarih ve 5711 Sayılı Kanunla değişik 3. maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında

karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm verilmesi işlemi, ticari bir organizasyona dâhil bir teslim olup, KDV kapsamında vergilendirmeyi gerektirmektedir. Bağımsız bölüm karşılığında alınan arsanın mülkiyetinin özel malvarlığına dâhil olması veya iktisadî işletmeye ait olması, söz konusu işlemin vergilendirilmesi gerektiği sonucunu değiştirmemektedir⁸⁰². Kısacası, yüklenici tarafından arsa sahibine bağımsız bölümlerin devredilmesi işlemi, ticari bir faaliyet kapsamında gerçekleştirilmekte olup, KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir⁸⁰³. Burada dikkat edilmesi gereken husus, yüklenicinin, arsa sahibine bağımsız bölüm teslim etmesi ve KDV açısından vergilendirilmesi zorunluluğu, yüklenicinin, taraflarca yapılan sözleşmeye uygun taahhüt ettiği hizmeti ifa etmesi neticesinde doğmaktadır.

İnşaat işini yüklenen açısından durum bu şekilde iken, bağımsız bölüm karşılığı devredilen arsanın, özel mülkiyete dâhil olması ya da iktisadî işletmeye ait olmaması halinde, ticari bir muameleden söz edilmeyeceğinden, arsa devrine bağlı olarak KDV doğmayacaktır⁸⁰⁴. Bunun sebebi ise, ticari faaliyet kapsamında yapılmakta

ise, “Kat mülkiyeti ve kat irtifakı, bu mülkiyete konu olan anagayrimenkulün bağımsız bölümlerinden her birinin konum ve büyüklüklerine göre hesaplanan değerleri ile oranlı olarak projesinde tahsis edilen arsa payının ortak mülkiyet esaslarına göre açıkça gösterilmesi suretiyle kurulur.....”

“5912 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 3. maddesinin 3. fıkrası ile değişen şekli:

“Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapının tamamı için düzenlenecek yapı kullanma izin belgesine dayalı olarak, Kat Mülkiyeti Kanunu’nda gösterilen şartlar uyarınca kat mülkiyetine re’sen çevrilir. Bu işlem, arsa malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerden birinin istemi ile dahi gerçekleştirilebilir.”]

(5912 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 07.07.2009 Tarih ve 27281 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁸⁰² Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 272.

⁸⁰³ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/1-2-3-4-5-6, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması**, İstanbul, 15 Ocak 2006, <http://www.istbulymmo.org.tr/ymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/03KAT%20KAR%C5%9ILI%C4%9E%C4%BON%C5%9EAAT.pdf>, (erişim: 02.02.2008), s.34.

⁸⁰⁴ **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/1359, K.1990/1518, 28.05.1990 Tarihli Kararı.; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/4105, K.1993/1288, 05.04.1993 Tarihli Kararı.; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1997/3352, K.1999/768, 23.02.1999 Tarihli Kararı.; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1992/3914, K.1993/2057, 14.05.1993 Tarihli Kararı.; **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun** E.1999/80, K.1999/455, 22.10.1999 Tarihli Kararı (<http://www.kazanci.com.tr/>); **Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin** E.1997/415, K.1998/444, 25.12.1998 Tarihli Kararı.; **Danıştay Yedinci Dairesi’nin** E.1989/1359, K.1990/1518, 28.05.1990 Tarihli Kararı.; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1999/3027, K.1999/4846, 09.12.1999 Tarihli Kararı.; **Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin** E.1992/358, K.1994/1064, 01.03.1994 Tarihli Kararı.; **Danıştay Onbirinci Dairesi’nin** E.1999/3555, K. 2000/3313, 14.09.2000 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

olan bir teslim fiilinin bulunmamasıdır⁸⁰⁵. Ancak bağımsız bölüm karşılığı devredilen arsanın bir ticari işletmeye ait olması halinde, KDV doğmaktadır⁸⁰⁶. Buna bağlı olarak da, bağımsız bölümlerin tamamlanması ve yapı kullanma izninin (iskân ruhsatının) alınması anında veya arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin iskân ruhsatının alınmasından önce kullanılmaya başlanması halinde, kullanıma başlama anında, arsa sahibi sözleşme ile taahhüt ettiği şekilde, arsa teslim edilmiş ve dolayısıyla da KDV'yi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır⁸⁰⁷. Diğer açıdan bakıldığında, yani yüklenici açısından bakıldığında ise, “hizmet ifası” olarak vergilendirilecek inşaat işinin ifa edildiği dönemde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla bu açıdan vergiyi doğuran olay olarak, bağımsız bölümlerin arsa sahibine hukuken veya fiilen teslim edildiği tarihi içine alan dönemi esas almak gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, bağımsız bölümlerin arsa sahibine bırakılan bölümlerinin yapı kullanma izninin (iskân raporunun) alındığı tarihte veya fiilen kullanımın, yapı kullanma izninin alınmasından önce gerçekleşmesi halinde, fiili kullanımın başladığı tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır⁸⁰⁸. Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre, kat irtifakı tesisi yoluyla yapılan teslimlerde, başlangıçta alıcının istifadesine sunulan herhangi bir mal olmadığı

⁸⁰⁵ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 274.; İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/1-2-3-4-5-6, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması**, s.34.

Danıştay'ın, arsa sahibine müteahhit tarafından yapılan işyeri teslimlerinin KDV'ye tabi olduğuna ilişkin kararlarının da olduğu görülmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu kararlarda, arsanın ticari bir işletmeye ait olduğu durumlarda, KDV'ye tabi bir teslimden söz edilebileceği gerekçesine yer verilmekte olmasıdır. (**Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1995/5052, K.1997/146, 13.01.1997 Tarihli Kararı.; **Danıştay Yedinci Dairesi'nin** E.1994/413, K.1994/3012, 31.05.1994 Tarihli Kararı(<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>)).

⁸⁰⁶ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 277.; İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/1-2-3-4-5-6, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması**, s.33.; **Danıştay Onbirinci Dairesi'nin** E.1995/1902, K.1995/2710, 19.10.1995 Tarihli Kararı. (<http://www.danistay.gov.tr/erisim/container.jsp>.)

⁸⁰⁷ Mehmet Maç, **Katma Değer Vergisi Uygulaması** (madde 1), s.107.; İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/1-2-3-4-5-6, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması**, s. 34.; Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 274.; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.210

⁸⁰⁸ **Danıştay Üçüncü Dairesi'nin** 2006/2546, T.2007/4, 18.01.2007 Tarihli Kararı'nda da, “...kat irtifakı oluşturularak inşa edilen bağımsız bölümlerin, fiilen kullanılabilir hale geldiğini belgeleyen yapı kullanımı belgesinin verildiği tarihte vergilendirilmesi gerektiği...” şeklinde açıklamada bulunmuştur. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>).; Şükrü Kızılot, **“Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”, Mali Çözüm**, s.4.

ve de henüz inşaat tamamlanmadığı için, vergiyi doğuran bir olaydan bahsetmek mümkün olmamaktadır⁸⁰⁹.

Yine arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin kısmen arsa sahibinin kullanımına bırakılması halinde ise, KDVK'nın 10/c maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olay, kısım kısım hizmet ifası olarak, her bir bağımsız bölümün arsa sahibinin kullanımına bırakıldığı anda meydana gelmektedir⁸¹⁰.

Sonuç olarak, arsa payı karşılığı inşaat işlerine ilişkin, İdare ile Yargı Organları arasında oluşan fikir ayrılıklarının, uygulama kolaylığı açısından, teorik temelde giderilmesi gerekmektedir. Aslında uygulama açısından, işlemin teslim veya hizmet adı altında KDV'ye tabi olması hususunda var olan farklılık, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanın tespiti konusunda, soruna neden olabilmektedir. Dolayısıyla sorunun çözümü açısından, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliği hususunda, İdarenin, Yargı Organları'nın günümüze kadar süregelen kararlarını dikkate alarak düzenleme yapması, yani 30 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yapmış olduğu düzenlemeyi değiştirmesi veya Kanun'da konuya ilişkin özel bir düzenlemeye yer vermesi gerektiği kanısındayız.

⁸⁰⁹ Sakıp Şeker, *“Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, s.5.

⁸¹⁰ Şükrü Kızılot, *“Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”*, Mali Çözüm, s.4-5.

SONUÇ

“Vergiyi doğuran olay” kavramının, Türk Maliye literatüründe 1950’li yılların başlarından itibaren “mükellefiyet doğurucu vakıa” olarak kullanıldığı görülmektedir. Yabancı literatürde ise kavramın Almanca ve Fransızca karşılıklarının bulunmasına rağmen, İngilizce’de kavramı karşılamak üzere, Avrupa Birliği yazınında “chargeable event”, diğer bazı çalışmalarda ise “taxable event” ya da “taxable activities” gibi ifadeler kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu açıdan Türk literatüründe olduğu gibi, yabancı literatürde de kavramın geçmişinin çok eski olmadığını belirtmemiz yerinde olacaktır. Doktrinde genel kabul gören kanı ‘vergiyi doğuran olayın’, vergilendirme sürecinin ön şartını oluşturduğu yönündedir. Bu bağlamda ‘vergiyi doğuran olay’, aynı zamanda idari işlem mahiyetinde olan tarh işleminin de sebep unsurunu teşkil etmektedir. Diğer bir anlatımla, vergiyi doğuran olayı, idareyi vergilendirme işlemi yapmaya iten sebep unsuru olarak algılamamız da mümkündür. Bu genel kabulün dışında, vergi borcunun doğumunu vergiyi doğuran olaya değil de, ‘tarh ve tahakkuk işlemlerine’ bağlayan esere de rastlanmıştır. Literatürde vergiyi doğuran olay kavramını, Vergi Kanunları tarafından belirlenen ve Kanunlar’ın vergi borcunun doğumu için meydana gelmesini zorunlu tuttukları ve vergi borcunu somutlaştıran idari işlemin sebep unsurunu teşkil eden hukuki veya fiili işlem, durum veya olaylar şeklinde tanımlamanın en kapsamlı ifade olduğu kanısındayız. Vergi borcunun meydana gelmesi için öncelikli olarak vergiyi doğuran olayın, ‘verginin yasallığı ilkesi’ uyarınca bir kanun ile belirtilmesi ve söz konusu Kanunda tanımlanan bir soyut normun yer alması gerekmektedir ki bu, vergilendirme işleminin hukuki dayanağını teşkil etmektedir. Bunlara ilave olarak, maddi ya da somut bir olayın meydana gelmesi ve bu olayın soyut vergi normu yani kanun hükmü ile örtüşmesi gerekmektedir. Tezimizin ana konusu olan “vergiyi doğuran olay”, yani vergi borcunun doğumuna sebep olan olay ile başlayan vergilendirme süreci, tarh ve tahakkuk işlemleri ile somut bir vergi borcu ilişkisine bürünmekte ve tahsil işlemi ile de nihayete ermektedir. Vergilendirme süreci içinde kritik bir yere sahip vergiyi doğuran olayın, doğru olarak ve zamanında saptanması vergi hukukunda doğurduğu sonuçlar bakımından da ayrı bir öneme sahiptir. Öyle ki, bunun doğru olarak ve zamanında saptanamaması başta ‘vergilemede adalet’ ilkesini

zedelemekte, bu da mükellefler arasında haksız rekabete ve uygulamalara yol açarak, ‘hukuki güvenlik ilkesinin’ zarar görmesine sebep olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın doğru olarak ve zamanında saptanması vergi hukukunda, “vergilendirme döneminin, zamanaşımına ilişkin sürelerin ve verginin temel öğelerinin doğru olarak tespiti” açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Kısaca vergi borcunun doğumuna sebep olan ‘vergiyi doğuran olay’, vergilendirme sürecinin doğru olarak işlemlerini sağlaması açısından önem taşımaktadır.

KDVK bağlamında, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi olarak tanımlanan teslim fiilinin varlığı için teslim edilecek bir ‘mal’ın bulunması ve söz konusu ‘mal üzerindeki tasarruf hakkının yani mülkiyet hakkının devredilmesi’ koşullarının birlikte gerçekleşmesi aranmaktadır. KDVK’da kullanıldığı biçimiyle mal ise, eşya hukukuna konu olan mal, yani eşya kavramına daha yakın bir anlamı içermekte olup, BK’ya konu olan mallar ise, alacaklar, haklar, fikir eserleri de ihtiva etmesi bakımından çok daha geniş kapsamlıdır.

KDVK dışında teslim fiilinin BK’da da düzenlenmekte olduğu görülmektedir. BK’da teslim kavramının, sadece menkul mallara ilişkin satış işlemini kapsayacak şekilde dar kullanılmasına rağmen, KDVK’da ele alınan teslim kavramı ise menkullerin yanı sıra gayrimenkulleri de kapsayacak şekilde, daha geniş kapsamlı şekilde kullanılmaktadır. Yine her iki Kanun’da da tanımlanmakta olan teslim, “mülkiyeti nakil borcunun” bir sonucu ve onun tamamlayıcısı niteliğindedir ve kural olarak, ‘teslim borcu’ yerine getirilmekle, ‘mülkiyeti nakil borcu’ da yerine getirilmiş olmaktadır. KDVK’da ifade edilen teslim kavramı ve teslimin ana unsuru, BK’da yer alan düzenlemeye paralel olarak, “mal üzerindeki tasarruf hakkının, yani mülkiyet hakkının devredilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Mülkiyet hakkı, TMK’da ‘kullanma’, ‘yararlanma’ ve ‘tasarrufta bulunma’ kavramlarını kapsamaktadır. Her iki Kanun birlikte okunduğunda, KDVK’da ifadesini bulan teslim tanımı içinde yer alan “bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesi” ibaresinin, TMK’da yer alan düzenleme bağlamında, “bir mal üzerindeki mülkiyet hakkının devredilmesi” ibaresine karşılık geldiği sonucuna ulaşılmaktadır. Mülkiyet hakkının bu suretle devredilebilmesi için, mutlaka bu devir işleminin dayanağını oluşturan bir hukuki sebebin mevcudiyeti de

lazımdır. Kısacası KDVK’da ifadesini bulan “tasarruf fiili”, mallar üzerinde maddi etkide bulunabilmeyi ve ondan yararlanabilmeyi, malı fiili hâkimiyet altında bulundurabilmeyi ifade etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu teslim fiilinin mutlaka bir bedel karşılığında yapılmış olmasının gerekli olmadığıdır. Bu açıdan KDVK, bedelsiz teslimleri de muhtevasına alarak, bunların emsal bedel üzerinden vergilendirilmesine imkân vermektedir. Oysaki Avrupa Topluluğu’nun Altıncı Direktifi’nde, bizden farklı olarak, teslim fiilinin verginin konusuna girebilmesi için “bedel karşılığı” yapılması koşulu aranmaktadır. Bundan ötürü, uyumlaştırma konusunda en fazla yol kat edilen KDV açısından, bu kadar önemli bir konunun dikkate alınmaması şaşırtıcı olup, KDVK’nın vergi konusunu bu şekilde genişletmesi vergilendirmede gelir sağlama amacının ön planda olduğunu ortaya koymaktadır. Teslim fiilini kısaca “tasarruf hakkının devredilmesi” olarak tanımlayan KDVK’ya göre tasarruf hakkının devri olarak kabul edilebilecek fiiller, muhtemel ihtilafları baştan önlemek amacıyla ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Teslim fiili için malın sadece satıcısı tarafından alıcısına verilmesi şart değildir. Malın satıcı adına hareket eden bir şahıs tarafından, alıcısına veya alıcı adına hareket eden bir şahsa verilmesi de teslim hükmünde olup, malın alıcı veya adına hareket edenlerin gösterdiği yere ve kişilere tevdi edilmesi, malın nakliyesine başlatılması, malın nakliyeciyeye veya sürücüyeye tevdi edilmesi hallerinde de mülkiyet intikali gayesi ile tasarruf hakkının devri gerçekleşmekte ve vergi doğmaktadır. Malum olduğu üzere bu durumlarda malın teslim edildiğini ispat eden bir belge mahiyetinde olan sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmektedir. Vergilendirme açısından önem arz eden konu faturanın, sevk irsaliyesinde gösterilen ‘fiili teslim tarihi’nden itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmekte olduğudur. Bu bağlamda malların teslimini ispat aracı olan sevk irsaliyesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespiti açısından da önem arz etmektedir.

KDVK bağlamında teslim fiili iki şekilde izah edilebilmektedir. Bunlardan ilki, şimdiye kadar ele aldığımız üzere, mal üzerindeki tasarruf hakkının taraflar arasında kararlaştırıldığı şekilde alıcıya fiili olarak bırakılması, yani alıcının fiili hâkimiyetine sokulması hali olan “fiili teslimi” ifade etmektedir. İkinci teslim türü ise, “hukuki teslim” olarak adlandırılan, malın fiilen el değiştirmeden, yani fiili hâkimiyette

dışarıdan görünen herhangi bir değişiklik meydana gelmeden taraflar arasındaki anlaşmaya bağlı ve uygun biçimde hukuki olarak el değiştirmesidir. Bu gibi durumlarda da malın mülkiyeti yine karşı tarafa intikal etmiş olmakta ve KDV açısından vergi doğmaktadır. KDVK’da hukuki teslim olarak mütalaa edilebilecek düzenleme, “zincirleme akit yapılmak suretiyle teslim fiili”dir. Bu durumda, KDV açısından, her bir safhada fiili ve hukuki olarak veya hükmen gerçekleşen teslimler için vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Diğer bir ifadeyle, ilk satıcı ile son alıcı arasında gerçekleştirilen fiili ve hukuki teslimlerin her biri, ayrı ayrı teslim kabul edilerek, KDV’nin doğmasına yol açmaktadır. KDVK’da açık olarak ifade edilen hukuki teslim halinden başka TMK’da da buna paralel hukuki düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre, TMK’da yer alan “zilyetliğin teslimsiz devri” üst başlığı altında düzenlenen “hükmen teslim suretiyle devir, zilyetliğin havale suretiyle devri, eşyayı temsil eden senetlerin devri, zilyetliğin temsilci aracılığıyla devri ve Kanunda düzenlenmemiş olan, ancak uygulaması olan “zilyetliğin kısa elden devri” alt başlıkları, KDVK bağlamında hukuki teslim olarak kabul edilerek, vergilendirilebilecektir. Zaten TMK’da yer alan “zilyetliğin temsilci aracılığıyla devri” konusu açık olarak KDVK’daki “bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi” ifadesine karşılık gelmekte ve verginin doğmasına yol açmaktadır.

KDVK bağlamında vergiyi doğuran olay olarak genel anlamda, teslim fiili belirtilmiş olsa da, istisnai hallerde kanun, fiili ve hukuki teslim gerçekleşmeksizin de verginin doğduğunu kabul etmektedir. Söz konusu istisnai hal, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi durumunda KDV’yi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, meydana gelmesi durumudur. Yine bu şekilde istisnai bir düzenlemeye yer verilmesinin nedeni, KDV’nin yapısı içindeki indirim mekanizmasının işlemesini sağlamak içindir. Zira bu konuda Avrupa Topluluğu’nun Altıncı Direktifinde, “malların teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği zaman vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ve verginin de yüklenilebilir hale geldiği” ifadesi yer almaktadır. Ancak bu genel kurala istisna olarak ülkelere “fatura tarihinden geç olmamak üzere” belirleyecekleri bir tarihi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak kabul etme hakkı tanınmaktadır.

Altıncı Direktifte yer alan ifade, KDVK'daki ifadeye nazaran daha genel, esnek ve karışıklıkları önleyici içerikte olup, üye ülkelerce uygulanacak olması bakımından bu şekilde olması da doğaldır kanısındayız.

KDVK vergiyi doğuran olayın meydana geldiği halleri düzenlemekte, ancak bazı özellik arz eden hususları da özel olarak belirtmektedir. Bunlardan ilki, “kısım kısım mal teslimi yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi” halinde, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir. Bu konuda TTK'da da bir düzenleme yer almakta olup, her iki kanun birlikte okunduğunda, kısım kısım teslim ilişkisinden bahsedilebilmesi için, taraflar arasında “kısım kısım teslimi ihtiva eden bir satış akdinin”, daha genel bir ifadeyle “akdi bir ilişkinin” var olması gerekmektedir. Uygulamada kısım kısım mal teslimi hallerine sıklıkla “yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde” rastlanmakta olup, bu işlerde KDV'yi doğuran olay, işin belli bir kısmının yapılıp teslim edilmesi anlamına gelen hak ediş raporlarının onaylandığı tarihte meydana gelmektedir.

Trampa konusunda KDVK, “trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu” düzenlemesine yer vermektedir. Yine BK'da düzenlenen trampa akdinde karşılıklı olarak, mal veya hakların teslimi ve mülkiyetinin geçirilmesi hali söz konusu olup, tarafların karşılıklı edimleri de “iki ayrı teslim” olarak, KDV açısından vergiyi doğuran olayı teşkil etmektedir. Trampa konusunda uygulamada karşılaşılan en önemli ihtilafın ise, “arsa payı karşılığı inşaat işlerinde” meydana geldiği görülmektedir. Zira idarenin tebliğ bazında yaptığı açıklamalar, burada trampa niteliğinde iki ayrı teslim olduğu yönündedir. Kanımızca bu durumda, trampa akdi söz konusu olmayıp, taraflar “taşınmaz satış vaadi ve istisna sözleşmelerinin” unsurlarının bir araya geldiği, karma nitelikte bir sözleşme yapmaktadırlar. Bu bağlamda müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan istisna akdi çerçevesinde hizmet ifası kapsamında KDV doğmakta, buna karşılık yapılan taşınmaz satış vaadi sözleşmesi gereği de mülkiyeti devretme borcu kapsamında, devredilen arsanın iktisadi işletmeye ait olması halinde KDV doğmaktadır.

KDVK'nın aradığı anlamda bir teslim olup olmadığı tartışmalı olan ve BK'da düzenlenen Âriyet, Karz ve Vedia Akitleri ise çalışmamızda çok ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Kelime anlamı itibariyle ‘ödünç’ demek olan âriyette, akdin meydana

getirdiği esas borç, âriyet konusu olan şeyin karşı tarafa “tesliminden” ibarettir. Sözleşmenin bir unsurunu teşkil etmeyen teslim kavramı, âriyet akdinde yalnızca kullanma hakkı bağlamında, zilyetliğin devrini ihtiva etmesi sebebiyle, bir malın âriyet akdi çerçevesinde ödünç olarak karşı tarafa teslimi KDV’ye tabi değildir. Karz akdinde, bir miktar paranın veya diğeri bir misli şeyin mülkiyeti karşı tarafa nakledilmekte, karşı taraf da miktar ve nitelikte eşit aynı nev’iden şeyleri geri vermektedir. Her ne kadar tanımda ‘ödünç’ ifadesine yer verilse de burada, malın mülkiyetinin karşı tarafa intikali söz konusu olup, teslim gerçekleştiği anda KDV açısından vergi doğmaktadır. Kelime anlamı itibariyle “saklama, emanet” demek olan vedia’da ise sadece, emaneten bir menkulün karşı tarafa teslimi söz konusu olup, menkulün tesliminde, KDVK’nın aradığı şekilde tasarruf veya mülkiyet hakkının devri söz konusu olmayıp, sadece malı saklama amacı güdüldüğünden, herhangi bir KDV mükellefiyeti doğmamaktadır.

KDVK’da “komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslim edilmesi” halleri de vergiyi doğuran olay olarak belirtilmektedir. Malları kendi adına ve fakat müvekkili hesabına satan komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışlarda satılmak üzere bekleyen malın mülkiyeti, satış vuku buluncaya kadar malı gönderenin üzerinde kalmaktadır. Bu kimseler malın satışına aracı konumunda olduklarından mal gönderilmesinde, KDV’nin vergilendirmede gerekli gördüğü teslim fiili gerçekleşmemektedir. Kanunun lafzından da açıkça anlaşıldığı üzere, vergilendirilmesi gereken teslim fiili, komisyoncunun malları üçüncü kişi ile yaptığı mülkiyet naklini içeren hukuki muamele neticesinde vuku bulmaktadır. Ayrıca malların asıl sahibi tarafından komisyoncuya sevk edilmesi esnasında sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin üzerine “malların komisyoncu vasıtasıyla satılmak üzere gönderildiği” hususunun belirtilmesi gerekmektedir. Ancak bu tür satışlarda fatura düzenlenme süresinde sorunlar yaşanabilmektedir. Dolayısıyla bu tür sorunları giderici mahiyette ve AB Mevzuatı’na uyum bağlamında faturaların “alıcı tarafından satıcı adına düzenlenmesine” olanak sağlayan ve daha ziyade konsinye satışlarda kullanılan ve alıcının, satıcı adına fatura düzenleyerek, bir örneğini ödeme belgesiyle birlikte satıcıya göndermesi durumu olarak adlandırılan “self-billing” şeklinde yeni düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır kanısındayız.

Konsinye suretiyle yapılan satışlarda da malların alıcıya teslim edilmesi ile KDV doğmaktadır. Yani malların konsinye suretiyle satış için bırakılan konsinyeye teslimi anında KDV açısından vergilendirilmesi gereken bir teslim söz konusu değildir. Kendisine özgü bir yapısı olan konsinye suretiyle satışı içeren sözleşme, “satış için bırakma sözleşmesi” niteliğinde kabul edilebilir. Söz konusu durum BK’da ifadesini bulan “vedia akdinden” de farklıdır. Zira vedia akdinde, sözleşme konusu taşınır malın, güvenli bir yerde saklanması durumu söz konusu iken, konsinye suretiyle satışta “satış için emanet bırakma” durumu söz konusudur. Bunun yanı sıra konsinye suretiyle satışlarda malların asıl sahibi tarafından konsinyeye sevk edilmesi esnasında, sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve sevk irsaliyesinin üzerine “malların konsinye suretiyle gönderildiği” hususunun belirtilmesi gerekmektedir. Bu durumda kesin satıştan söz edilememekte, bu tür satışlarda malın işletmeden kesin çıkışının yapılabilmesi için ise, yazılı sözleşme uyarınca karşı tarafça ‘kabulün’ gerçekleşmesi gerekmektedir. Malların bu şekilde satılması halinde, mevcut sözleşmeye göre malı satın alan adına fatura düzenlenmesi ve bu tarih itibarıyla KDV’nin hesaplanması gerekmektedir. Uygulamada tartışma ve duraksamalar yaratan bir husus da, konsinye suretiyle satışlarda, malların fiili sevklerinin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenme zorunluluğunun olup olmadığıdır. Bu konuda, yargı organları ve idare, sevk irsaliyesi tarihinden itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenme zorunluluğu olmadığı, kesin kabulün veya konsinye malın satıldığı tarihten itibaren faturanın düzenlenmesi gerektiği doğrultusunda görüşler ileri sürmektedirler. Ancak uygulamada sorunlar yaratabilmesi sebebiyle, AB üyesi ülkelerde uygulanmakta olan “alıcı tarafından satıcı adına faturanın düzenlenmesine” imkân sağlayan yasal bir düzenlemenin yapılması gerektiği kanısındayız.

KDVK’de özel olarak düzenleme altına alınan “su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımları”, mal teslimi içinde değerlendirilerek vergilendirilmektedir. Kanun uygulamada, çıkması muhtemel ihtilafları gidermek amacıyla, mal teslimi olarak kabul ettiği söz konusu hallerde, verginin ne zaman doğduğunu da belirlemiş ve düzenlemiştir. Buna göre, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların ‘bedellerinin tahakkuk ettirilmesi’ vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Oysaki, söz konusu malların

teslimi önceden gerçekleştirilmekte ancak vergileme, bedellerinin tahakkukuna bağlanmaktadır. Bu durumlar, AB'nin 6 no.lu Direktifinde de açıkça 'mal' olarak kabul edilmektedir. KDVK'nın özel olarak teslim kapsamı içine soktuğu diğer bir düzenleme de, kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslimin, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılması durumudur. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin teslim dışında tutulabilmesinin koşulu olarak, "bunların geri verilmesinin mutad olması" belirlenmesi yapılmaktadır. Zira geri verilen kap ve ambalajlar, satıcı ile müşteri arasında el değiştirmekte, dolayısıyla herhangi bir mülkiyet intikali gerçekleşmemektedir. Ayrıca geri alınacak olan kap ve ambalaj maddeleri uygulamada 'depozito' karşılığında verilmekte olup, bu depozitolar teminat niteliği taşımaları sebebiyle KDV matrahına dâhil edilmemektedir. Ancak KDVK bağlamında ambalaj giderleri matrahın bir unsuru olup, bunun sebebinin, ürünlerin ambalajlanmasına ilişkin giderlerin üretim maliyetleri içinde mütalaa edilebilmesi olduğu kanısındayız. Nitekim VUK, ambalajlı olarak piyasaya sunulması zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin imal edilen tam ve yarı mamul malların maliyet bedelinin bir unsuru olduğu olarak telakki etmekte ve bu doğrultuda düzenleme yapmaktadır. Bu bağlamda VUK'a göre ürün maliyetinin bir unsurunu teşkil eden ambalaj giderleri, genel kural olarak KDVK açısından da matrahın bir unsurunu teşkil etmektedir. Oysaki aynı Kanun, geri verilmesi mutad olan kap ve ambalajları bu kuralın dışında tutarak istisna getirmiştir. Kısacası iade edilmek üzere ve depozito karşılığında yapılan söz konusu el değiştirme, tam olarak mülkiyetin devri anlamında bir teslim niteliği taşımamakta olup, depozitoların bu niteliklerini kaybedip kesin hâsılat durumunu almadıkça KDV'ye tabi tutulmaları söz konusu olmamaktadır. Konuya ilişkin belirtilmesi gereken bir diğer husus da, "ambalajlı olarak ihraç edilen malların" KDVK karşısındaki durumudur. Bu konuda İdare ile Yargı Organlarının farklı yönde görüş ve kararlara sahip olduğu görülmektedir. Yasal düzenlemeler dikkate alındığında ambalajlı olarak piyasaya arz edilen mallardan ihraç edilenlerin geri verilmesinin ve takibinin uygulamada oldukça güç olması dikkate alındığında, Danıştay'ın düzenlemesi yerinde gibi görünmesine rağmen, teorik açıdan bir değerlendirme yapıldığında, geri verilmesi mutad olan mallar açısından Danıştay'ın ihraç mallarına ilişkin görüşüne katılmamız mümkün olmayıp, İdare'nin görüşünün daha uygun olduğunu düşünmekteyiz.

Aynı husus, döküntü ve tali maddelerin teslimi için de geçerli olup, kanun, döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde, bunların geri verilmesi esnasında teslim fiilinin gerçekleşmeyeceğini belirtmektedir. Buna göre geri verilmesi mutad olan her türlü hurda, döküntü ve atıklar ile tali maddelerin iadesi sırasında vergi doğmamaktadır.

KDVK, verginin konusu tanımlandıktan sonra bir takım hususları da özel olarak belirtmek suretiyle verginin konusu içine dahil etme yoluna gitmektedir. Bu bağlamda “müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar” da verginin konusu içine alınmıştır. Müzayede suretiyle satış, BK’da düzenlenmesine rağmen, KDVK, ‘müzayede mahallerinde satış’ ibaresini kullanmak suretiyle, Kanun’un uygulanma alanını genişletmeyi amaçlamıştır. Bu sebeple de yargı organları önlerine gelen ihtilaflarda daha çok müzayede mahalli kavramı üzerinde yoğunlaşmışlardır. Fakat bu konuda Danıştay ve Yargıtay arasında bir fikir birliğinin olmadığı görülmektedir. Yargıtay, bize göre de uygun olan, açık arttırma ile satışın yapıldığı yerin müzayede mahalli olduğunu belirtmesinin ardından, verginin alınması için satış nerede yapılırsa yapılsın “açık arttırma ile yapılmasının” yeterli olduğu kararına varmaktadır. Ayrıca Danıştay bazı kararlarında Yargıtay’a paralel mahiyette, bazı kararlarında sadece ihale suretiyle satışları müzayede mahallinde satış şeklinde mütalaa etmektedir. Yani Danıştay daireleri arasında dahi bir fikir birliği mevcut değildir. Ancak vergiyi doğuran olayı tespit etmek açısından müzayede mahalli kavramının belirlemesinin yeterli olmadığını, konunun müzayede türleri açısından bir değerlendirmesi gerektiği kanısındayız. Müzayedeler, cebri ya da ihtiyari olarak yapılabilmektedir. İhtiyari müzayedeler de alenî ve özel olarak yapılabilmektedir. Bu ayrımın önemi müzayede türleri itibariyle vergiyi doğuran olayın da farklılık arz etmesidir. Cebri müzayedede, gerek gayrimenkullerde, gerekse menkullerde mülkiyet, ihalenin hukuken kesinleşmesiyle birlikte karşı tarafa geçmekte, gayrimenkuller için ayrıca tapu siciline tescil aranmamaktadır. Kısaca cebri müzayede ile gayrimenkul ve menkul satışında, müzayedenin yani ihalenin feshi ya da ihalenin kanuni bazı sebeplerle re’sen ortadan kaldırılması imkanının ortadan kalktığı hallerde ihale hukuken kesinleşmekte ve bu kesinleşme ile birlikte de KDVK açısından vergi doğmaktadır. Ancak idare tebliğ bazında yaptığı açıklamalarında genel olarak, vergiyi doğuran olay olarak “satışın

yapıldığı tarihi” kabul etmektedir. Oysaki bu tarih dikkate alındığında müzayede ile satış yapılabilmekte ancak, aynı tarih itibarıyla müzayede kesinleşmeyebilmektedir. Bu sebeple tebliğ düzenlemesinin aksine, “ihalenin kesinleştiği tarihin” esas alınması gerekmektedir. Öyle ki, icra yoluyla satışlarda ihalenin feshi davası açılması durumunda KDV’yi doğuran olay, mahkeme tarafından verilen kararın kesinleştiği tarihte meydana gelmektedir. Dolayısıyla KDVK’da veya idari düzenlemelerde müzayede suretiyle satışlarda verginin doğduğu zamanı belirleyici mahiyette bir düzenlemeye gidilmelidir. İhtiyari müzayede türleri açısından bakıldığında ise, gerek özel müzayede, gerekse alenî müzayede suretiyle gayrimenkul satışında mülkiyet, tapuya tescil ile intikal etmektedir. Dolayısıyla gayrimenkuller açısından, her iki ihtiyari müzayede yönteminde de, KDV’yi doğuran olay müzayede ile değil, tapuya tescil ile meydana gelmektedir. Bu konuda da idarenin, yasal düzenlemeleri dikkate almak suretiyle, daha ayrıntılı bir düzenleme yapma yoluna gitmesi gerekmektedir. Oysa bu ihtiyari müzayede türlerinde, menkul mallar açısından verginin doğduğu zaman farklılık arz etmektedir. İhtiyari alenî müzayede yöntemi ile menkul satışında mülkiyet, cebri müzayedede olduğu gibi, teslimi gerek kalmaksızın ihale ile intikal etmekte, ihtiyari özel müzayedede ise, mülkiyet intikali için ayrıca teslim gerekmektedir. Buna göre menkul mallar açısından, ihtiyari alenî müzayedede mülkiyet, teslimi gerek kalmaksızın ihale ile hukuken intikal etmekte olduğuna göre, KDV’yi doğuran olay da müzayedenin yapılıp kesinleşmesi ile meydana gelmektedir. İhtiyarî özel müzayedede mülkiyet, teslim ile intikal ettiğine göre, KDV’yi doğuran olay da müzayedenin değil, teslimin gerçekleştiği tarihte meydana gelmektedir. Konumuz açısından önemli olan diğer bir konu ise, “sanal alanlarda (online platformda)” gerçekleştirilen satışların da müzayede mahallinde yapılan satış niteliğinde değerlendirilmesi ve KDV’ye tabi tutulması gerektiğidir. Ayrıca sanal alanlarda gerçekleştirilen müzayedelerin, hukuki mahiyeti itibarıyla ‘ihtiyari aleni müzayede’ ile benzerlik arz ettiği, vergilendirmenin de bu türe göre yapılması gerektiği düşüncesindeyiz. Yukarıda belirtildiği üzere, ihtiyari alenî müzayede ile gayrimenkul satışında mülkiyet tapuya tescil ile, menkullerde ise mülkiyet teslimi gerek kalmaksızın ihale ile intikal etmektedir. Dolayısıyla sanal alanda gerçekleştirilen müzayedelerde de vergi, söz konusu intikallerin gerçekleştiği anlarda doğacaktır.

Kanun koyucu, tam olarak teslim tanımına girmemesi ve ihtilaflara sebep olabilmeleri sebebiyle, bazı işlemlerin vergi dışında kalma ihtimallerini göz önünde tutarak, teslim sayılan halleri düzenlemektedir. Kanun lafzından açıkça anlaşıldığı üzere, “vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi” işleminin teslim kabul edilerek KDV’ye tabi tutulabilmesi için aranan şart, “işlemin vergiye tabi olmayan amaçlarla yapılması” gereğidir. Sözü geçen vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi, özel tüketime konu edilmek, bağışlamak, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye ve bağış gibi amaçlarla verilmek, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş mallar için kullanılmak veya sarf edilmek şekillerinde gerçekleştirilebilmektedir. Bu gibi durumlarda mallar işletmeden çıktığı anda KDV doğmaktadır. Kavramı tersinden okursak, “vergiye tabi işlemler nedeniyle” işletmeden mal çekilmesi, işletmenin tasarrufundan çıkması durumunda, yani işle ilgili olarak işletmeden mal çekilmesi halinde, KDV doğmamaktadır. Çünkü burada bedelsiz bir teslim değil, işle ilgili dahili sarflar söz konusu olup, bu sarflarla ilgili olarak yüklenilen vergi, işle ilgili dolayısıyla indirim konusu yapılabilmektedir. İdare bu kuralı yumuşatarak personele sağlanan bazı menfaatler konusunda istisna uygulamasına gitmektedir. Bu uygulama, söz konusu menfaatlerin mal ve hizmetlerin üretilmesinde kullanılması yani işle ilgili dahili sarf mahiyetinde olması sebebiyle yerindedir. KDVK bağlamında bağışlar da bedelsiz teslim veya hizmetler olarak karşımıza çıkmaktadır. KDVK bağlamında değerlendirildiğinde, malların bağışlanmak amacıyla işletmeden çekildiği anda KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Ancak kamu kurumu ve bu nitelikteki kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimleri ve hizmet ifaları ile bağışlar KDV’den istisnadır. Ancak diğer Kanunları da dikkate almak suretiyle konunun ayrıntılı olarak ele alınması, daha doğru tespitler yapmamızı sağlayacaktır. Buna göre BK’da düzenlenen bağışlama, “elden bağışlama” ve “bağışlama vaadi” olarak iki şekilde yapılmaktadır. Bağışlayanın bir şeyi bağışlanana teslim etmesi ile vücut bulan, elden bağışlamada menkullerde teslim, gayrimenkullerde ise tapuya tescil işlemi sonucu KDV doğmaktadır. Bağışlama vaadi şeklinde gerçekleştirilen bağışlamada, bir mülkiyet intikali söz konusu olmadığından KDV’yi doğuran bir işlemden söz etmek mümkün değildir. Bu konuya, çalışmamızda ayrıntıları üçüncü bölümde ele alınan “taşınmaz satış vaadi sözleşmesi” örnek olarak gösterilebilir. Bir ön sözleşme mahiyetinde olan taşınmaz satış vaadi, mülkiyetin nakli sonucunu doğurmayıp, mülkiyetin nakline

yönelen sözleşmelerdendir. Kural olarak, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi mülkiyet intikali için yeterli olmadığından, KDV açısından vergiyi doğuran olay henüz oluşmamıştır. Ancak, kendisine taşınmaz satış vaadinde bulunulan taraf, taşınmazı malik gibi tasarruf etmeye başlamışsa, tapu siciline tescil yapılmasa da gayrimenkulün fiilen tasarruf hakkının karşı tarafa geçtiği tarihte KDV’yi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmelidir.

Kanunun teslim sayılan hal saydığı son durum ise “mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri”dir. Söz konusu sözleşme tipinde, sözleşmenin yapıldığı esnada vergilendirme açısından gerekli olan mülkiyet intikali kasdıyla bir teslim söz konusu olmamasına rağmen, Kanun koyucu, bu durumun vergiden kaçınma yöntemi olarak kullanılma ihtimali karşısında, söz konusu sözleşmede zilyedliğin devrini, teslim kabul ederek verginin kapsamına dahil etmeyi uygun bulmuştur.

KDVK’da açıkça düzenlenmeyen veya vergilendirilmesi konusunda tereddüt ve sorunlar doğuran özellik arz eden hususlardan ilkinin ‘teslim dolayısıyla ortaya çıkan vade farkları’ oluşturmaktadır. Yasal düzenlemeler kapsamında tanımlanmamış olan vade farkları, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu tarafından tanımlanarak var olan yasal boşluk doldurulmuştur. Öncelikle vade farklarının KDV’ye tabi olduğu konusunda tereddüt olmadığını belirtmeliyiz. Sorun, bunlarda vergilendirmenin ne zaman yapılacağı noktasında karşımıza çıkmaktadır. Vade farkları genel olarak taksitli veya veresiye satışlarda ortaya çıkmakta ve satış bedeline ilave edilen ek bedel, yani kapital faiz olarak nitelendirilebilmektedir. Kural olarak taksitli satışta mal, bedelin tamamı ödenmeksizin sözleşme ile teslim edilmekte ve bu anda KDVK açısından da vergi doğmaktadır. Dolayısıyla KDV açısından bedelin ödenip ödenmemesinin veya bir kısmının ödenmesinin bir önemi bulunmamakta ve mal teslim edildiği anda vergi doğmakta ve satış bedeli ile vade farkının toplamından oluşan bedel üzerinden KDV’nin hesaplanması gerekmektedir. Buna ilave olarak, satış bedelinin, kısmen veya tamamen vadesinde ödenmemesi nedeniyle de vade farkı uygulandığı görülmektedir. Bu konuda çok sayıda farklı Danıştay kararına rastlanmasının yanı sıra, Vergi İdaresi’nin de zaman zaman farklı fikirlere sahip olması sebebiyle uygulamada

bir birlik sağlanamadığı görölmektedir. Bunun gibi sonradan ortaya çıkan vade farklarının niteliği konusunda benimsenen farklı yaklaşımlardan en önemlisi ve itibar göreni, bu tür vade farklarının “finansman hizmeti” mahiyetinde, müstakil bir hizmetin karşılığı bedel olduğudur. Bu şekilde bir kabul, sonradan geç ödenme dolayısıyla ortaya çıkan vade farkının, teslim edilen maldan ayrı bir hizmet ifası olması ve bu işleme uygulanacak oranın da farklılaşması neticesini doğurması sebebiyle kabul edilemez. Ayrıca teslim edilen malın bir unsuru olarak değil, ondan farklı bir hizmetin sunulması olarak değerlendirmeyi gerektirecektir. Zira Vergi İdaresi, bizim de katıldığımız vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farklarının da, vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğu ve bu yüzden bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanması gerektiği görüşünü bildirmiştir. Vergi İdaresi’nin benimsediği bu son yaklaşım paralelinde pek çok Danıştay kararı da mevcuttur. Bu şekilde bir yaklaşım uygulamada ortaya çıkan ihtilaflara da açıklık getirecek mahiyettedir.

Uygulamada ihtilaflara sebep olan önemli ikinci konu da “teslim ve hizmet dolayısıyla ortaya çıkan kur farkları”dır. İdarenin kur farkları konusundaki öteden beri yaklaşımı, kur farklarının vade farkı mahiyetinde ve fiktif nitelikte gelir elde etme aracı gibi kabul ederek vergilendirilmesi gerektiği şeklindedir. Danıştay ise, tamamen farklı bir değerlendirme yaparak, kur farklarının matraha dâhil edilmesi gereken unsurlar arasında yer almaması gerektiğini belirtmektedir. Kanımızca, kur farkı konusunun, bedelin doğrudan döviz cinsinden belirlendiği ya da Türk Lirası karşılığında ve fakat dövize endekslediği durumlar şeklinde tasniflendirerek yasal bağlamda değerlendirilmesi ve düzenleme altına alınması daha uygun olacaktır. Bu bağlamda, işlem bedelinin doğrudan yabancı paraya endekslediği durumlarda uygulanacak kanun maddesi açık olup, bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Dolayısıyla döviz bazlı işlemlerde satış bedeli ve matrah, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kura bağlı olarak kesinleşip sonuçlanmakta olduğundan, kur farkı, matraha ilave edilmesi gereken ve sonradan oluşan veya oluşması muhtemel bir unsur mahiyetinde kabul edilememektedir. Burada ortaya çıkan kur farklarının “gelir ve

giderlere” yansıtılması, yani daha açık bir ifadeyle, faturaya bağlanmaksızın “646-Kambiyo Kârları ya da 656-Kambiyo Zararları” hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık mal ve hizmet bedelinin Türk Lirası üzerinden belirlenip, işlem bedelinin yabancı paraya endekslendiği işlemlerde ortaya çıkan kur farkları, taraflarca önceden belirlenmesi sebebiyle, vade farkı niteliğinde kabul edilmek suretiyle matraha dâhil edilebilir düşüncesindeyiz. Bu durumda, mal teslimi veya hizmet ifası dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda düzenlenen faturaya atıfta bulunarak, ayrı bir kur farkı faturası düzenlenmesi ve KDV’nin ödenmesi gerekmektedir. Nitekim idarenin kur farkları konusunda yaptığı açıklamalarda kur farklarını vade farkı gibi değerlendirmesi, ancak bu sınıfa dâhil kur farkları için geçerli olabilmektedir. Çünkü gerçekten burada amaçlanan olgu, ileride ortaya çıkması muhtemel risklerin ya da maliyetlerin göze alınması hususudur.

Mevzuatta herhangi bir düzenleme tespit edilemeyen ancak uluslararası literatürde ve uygulamada işletme yönetimi açısından, işletmelerin pazarlama unsuru ve firma ile müşterileri arasında iletişimi sağlamaya yarayan bir işletme politikası aracı olan “promosyon” kavramının da ihtilaflı uygulamalara ve düzenlemelere sebep olduğu görülmektedir. Bunu yaparken de promosyon üst başlığını oluşturan konunun, uluslararası literatürdeki kullanılışı, değerlendirmesi dikkate alınmakta ve bilim dalları arasında koordinasyonun sağlanması suretiyle sanuca ulaşılması yoluna gidilmektedir. Uluslararası işletme yönetimi politikası açıdan bakıldığında promosyon kavramı bir üst başlık olup, alt bileşenleri ve araçları türlerine göre numuneler, eşantyonlar, kuponlar, fiyat indirimleri, hediyeler, iskontolar, indirimler, bedelsiz mal verilmesi, primler, yarışlar şeklinde tasniflendirilmektedir. Ancak mevzuatımızda buna uygun bir tanımlamaya yer verilmemekte, KDV uygulamalarında da aslında her biri promosyon üst başlığının alt bileşenleri mahiyetindeki araçlar farklı değerlendirilmekte ve vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu da farklı uygulamalara sebep olabilmektedir. Bunun giderilmesi için aşağıda yapacağımız değerlendirme ve öneriler bağlamında promosyon araçları bir bütün olarak ele alınmalı ve yasalarda düzenlemelere yer verilmelidir. Öncelikle promosyon olarak teslim edilen malların, vergiye tabi amaçlarla kullanılması ve işletmenin genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak yaratılan katma değeri arttırması sebebiyle, bedelsiz teslim mahiyetinde kabul edilerek KDV’ye tabi

tutulmaması gerektiğini belirtmeliyiz. Zira promosyon adı altında mal teslim edilmesinde amaç, satışları arttırmak ve tanıtmak olup, bunların bedelleri mükellefler açısından genel gider niteliğinde, ana malın satış fiyatının tespiti sırasında göz önüne alınmaktadır. Bu şekilde bir değerlendirme AB'nin 6. Direktif'ine de uygun olacaktır. Kısaca promosyon adı altında bedelsiz olarak verilen ürünler, bedelsiz teslim mahiyetinde kabul edilmeyip, promosyon yani tanıtım gayesi ile verildiğinin anlaşılır olması şartıyla, KDV'nin konusuna katılmaması gerektiği kanısındayız. Bu genel değerlendirmenin ardından promosyonun alt bileşenlerini oluşturan araçlar bakımından önerilerimiz ise şöyledir: Mevcut KDVK sistemimize göre, fatura ve benzeri belgelerde gösterilmek ve ticari teamüllere uygun miktarda olmak şartıyla iskontolar matraha dâhil değildir. Dolayısıyla bu konuda uluslararası literatür ile uyumlu bir yasal düzenlememiz mevcuttur diyebiliriz. Ancak mevzuatımızda iskonto uygulaması farklı tür ve adlara ayrılmaktadır. Bu türlerden ilki, “mal teslimi ve hizmet ifası sırasında yapılan iskontolar” olup, bu türde uygulamada herhangi bir sorun mevcut değildir. Çünkü bu tür iskonto, mal teslimi veya hizmet ifası ile meydana gelen vergiyi doğuran olay anında belirli olmakta, ticari teamüllere uygun olmak koşuluyla faturada da belirtilmek üzere KDV matrahına dâhil edilmemektedir. İkincisi, “erken (peşin) ödeme iskontosu” olup, bu tür iskonto, daha önce alıcıya teslim konu malın bedeli ve vade farkında yani matrahda değişikliğe neden olması sebebiyle, matrah ve indirim miktarının değişmesi durumunu düzenleyen KDVK'nın 35. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanısındayız. Zira alıcının KDV mükellefi olması halinde düzeltme işleminin, iskonto bedeli üzerinden düzenlenecek bir fatura ile, alıcının KDV mükellefi olmaması halinde ise, satıcı tarafından düzenlenen gider pusulası ile yapılması gerekmektedir. Üçüncü tür iskonto da “belli bir ciro aşıldığında yapılan iskonto veya ödemeler”dir. Mevcut KDV sistemi içinde değerlendirildiğinde, bunların mal ve hizmet tedavülü ile ilgisi olması sebebiyle KDV'ye tabi tutulması daha doğru bir uygulama olacaktır kanısındayız. Bu konuda idare ve pek çok yazar bu tür iskonto veya ödemelerin, ana firmaya karşı verilen bir hizmet mahiyetinde olduğu görüşündedirler. Oysaki bunlar Danıştay tarafından verilen kararlarda da görüldüğü üzere, sadece teşvik etme amacına yönelik ve satış limitine göre yapılan iskonto ya da ödemedir. Kanımızca işletmelerin pazarlama politikalarının önemli bir unsuru olan promosyon uygulamaları dikkate alınarak değerlendirildiğinde, yani bilim dalları arasında koordinasyon kurulduğunda bu tür

ödemelerin, hizmet ifası olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı ve KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir. Diğer bir iskonto türü de “aynî iskonto” olarak adlandırılmasına rağmen, satış bedelinden indirim yapılmamakta ancak iskonto adı altında bedelsiz mal verilmesi söz konusu olmaktadır. Mevcut KDVK’ya göre, bedelsiz mal verilmesi şeklinde yapılan bu iskonto türü KDV’ye tabi bulunmaktadır. Oysaki firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, üretim veya satışlarını koruma ve artırma, diğer firmalarla rekabet edebilme amaçlarını ihtiva etmesi durumunda, KDV’ye tabi tutulmamasının yerinde olacağı kanısındayız. Bu şekilde bir yaklaşımın, geleneksel işletme yönetiminin pazarlama politikası amaçlarına da uygun olduğu ve mevcut kanun ve tebliğlerin bu politikaları dikkate alarak yeniden ve daha kapsamlı bir şekilde düzenlenmesinin gerektiği açıktır. AB 6. Direktifi, verginin konusunu belirlerken teslim veya hizmetin “bedel karşılığı” olması şartını da aramaktadır. Böylece bedelsiz teslim ve hizmetler verginin konusu dışında tutulmakta, bu da işletme yönetimi politikası araçlarından olan ve üst başlığı promosyon olarak adlandırılan ve bedelsiz olarak sunulan teslim veya hizmetlerin vergilendirilmesi önlemektedir. Şayet bizim KDVK sistemimizde de buna uygun ve paralel bir düzenleme yapılırsa, buna benzer pek çok sorunun giderilebileceği kanısındayız. Promosyon alt bileşenlerinden diğer iki araç, numune ve eşantyonlardır. Bunların ticari teamüllere ve iktisadi, ticari icaplara uygun ve duruma göre normal ve mutad nitelik ve miktarda, promosyon amaçlı olarak bedelsiz verilmelerinin vergiye tabi bedelsiz teslim gibi nitelendirilmek suretiyle emsal bedel üzerinden KDV’ye tabi tutulmaması gerektiği kanısındayız. Zira kanun gereği, satın alınan ya da üretilen mal ve hizmetlerin vergiye tabi işlemlerle ilgili amaçlarla kullanılması veya sarfı teslim sayılmamaktadır. Ayrıca bu şekilde bir uygulama AB mevzuatına da uygun olacaktır. Çünkü AB’nin 6. Direktifinde, işle ilgisi açık olan ve bedelsiz verilen numunelerin ve değeri düşük hediyelerin teslimi verginin dışında tutulmaktadır. Belirtilmesi gerekir ki, 6. Direktifte açıkça numune ifadesi kullanılmasına rağmen, ilgili madde hükmünde yer alan “değeri düşük hediye” ifadesinin eşantyonlara tekabül edebileceği kanısındayız. Promosyon olarak nitelendirilebilecek son araç “primler ve ciro primleridir”. Mevcut KDVK Sistemi içinde primler, KDV matrahına dahil olup, konunun işletme yönetimi politikası araçlarından olan promosyon üst başlığı altında değerlendirilmesi ve yasal düzenlemelerinde buna göre yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Öyle ki idare,

aslında yabancı ülke uygulamalarında ve doktrinde üst başlığının ‘promosyon’ olarak adlandırıldığı araçlar arasında farklı uygulamalar benimseyerek bir kısmını KDV matrahına dahil etmiş, diğer bir kısmını da etmemiştir. Bu da uygulama ve teoride duraksamalara sebep olmaktadır. Bu sebeplerle vergi düzenlemeleri oluşturulurken bilim dalları arasında koordinasyon kurulması ve uluslararası uygulama ve teorilerin de takip edilmesi yerinde olacaktır.

Uygulamada ihtilafa neden olduğunu düşündüğümüz diğer bir konu da “garanti kapsamında yapılan bedelsiz teslim ve hizmetlerdir”. Garanti kapsamında yapılan tamir, bakım ve değiştirme işlemleri garanti veren kuruluşlar açısından bir sarfiyat olup, malın maliyetini oluşturan bir unsur olarak, malın satış bedeline dâhil edilmekte ve vergilendirilmektedir. Dolayısıyla garanti süresince yapılacak tamir, bakım ve yenileme amaçlı bedelsiz teslim ve hizmet, garanti veren kuruluşlar açısından yeni yapılan bir teslim veya hizmet mahiyetinde olmayıp, tekemmül etmiş bir muameleye bağlı giderleri ifade etmektedir. Kısaca garanti şartları çerçevesinde tamir, bakım ve değiştirme amacıyla yapılan bedelsiz teslim ve hizmet ifaları KDV’nin doğmasına yol açmamaktadır kanısındayız.

Uygulamada aksaklıklara sebep olan bir diğer konu, “finansal kiralama işlemleri” olup, bu konunun da uluslararası uygulanış biçimlerinin de dikkate alınarak düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Finansal kiralama işleminde taraflar arasında yapılan ve ilkini, finansal kiralama şirketi, yani “kiralayan” ile “satıcı” arasında gerçekleştirilen ve kiralayanın malın maliki olmasını sağlayacak olan bir “satım sözleşmesi” ya da “bağış veya istisna sözleşmesi” oluşturmaktadır.. Bu sözleşme ile, finansal krediyi verecek taraf, finansal kiralamaya konu teşkil edecek malları üçüncü bir şahıstan satın almakta ya da diğer bir şekilde mülkiyetine geçirmektedir. Bu aşamada yapılan satım sözleşmesi ile tam anlamıyla malın mülkiyetini kiralayana intikal ettiren bir teslim fiili mevcut olup, teslim anında veya teslimden evvel fatura düzenlenmiş ise fatura tarihinde KDV doğmaktadır. Bu aşamayı takiben yapılan ikinci sözleşme ise, bu malların kullanma hakkını “finansal kiralama sözleşmesi” uyarınca, kiracıya belirli bir süre için devretmekte olan sözleşme niteliğindedir. Burada ise mal, kiracının kullanımına terk edilmekle birlikte, burada KDV bağlamında tasarruf hakkının devrini

yani mülkiyet hakkının devrini ihtiva eden bir sözleşmeden söz etmek mümkün görünmemektedir. Söz konusu sözleşme, KDVK açısından, “hizmet” üst başlığı altında “finansman hizmeti” olarak vergilendirilecek olan, kiralayan ile kiracı arasında akdedilen “finansal kiralama sözleşmesi”dir. Dolayısıyla da bu aşamada vergilendirme açısından temel teşkil edecek ‘olay’ teslim değil, hizmet olmaktadır. Bu durumda KDV’yi doğuran olayın, sunulan finansman hizmetinin karşılığı olarak, sözleşme ile kararlaştırılan kira ödeme dönemlerine bağlı olarak meydana gelmektedir.

Mülkiyet hakkını sınırlandıran neden olarak kamulaştırma konusu da, uygulamada aksaklıklara sebep olmaktadır. İdare kamulaştırma işleminin sonucu olarak, bir gayrimenkulün mülkiyetini tescilden önce kazanabilmekte, bu da gayrimenkul mülkiyetinin tescille kazanılacağı kuralının istisnasını teşkil etmektedir. Genel kural bu şekilde olmakla birlikte, KDV’yi doğuran olayı tespit edebilmemiz için Kamulaştırma Kanunu’nda yer alan kamulaştırma türleri bağlamında konunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunlardan ilki, “satın alma usulü” ile kamulaştırma olup, öncelikle uygulanması esas olan bu usulde taraflar arasında gerçekleştirilen pazarlık görüşmelerinde anlaşmaya varılması halinde, malikten tapuda belirtilen günde ferağ vermesi istenilir. Dolayısıyla bu usulde KDV, malikin tapuda ferağ verdiği günde doğmaktadır. Kamulaştırmanın satın alma usulü ile gerçekleşmemesi halinde, idare Asliye Hukuk Mahkemesi’ne gayrimenkulün adına tescil edilmesi için başvurur. Tarafların üzerinde anlaşıtı ya da mahkemece tespit edilen kamulaştırma bedeli üzerinden mahkeme, gayrimenkulün idare adına tesciline karar vermektedir. Bu durumda mülkiyet intikali, mahkemenin tescil kararı vermesi ile gerçekleşmekte olup, İdari Yargı’da iptal davası devam ederken de gayrimenkulün mülkiyeti idareye geçmektedir. Sonuçta, Kamulaştırma Kanunu’na göre, tebligatla başlayan kamulaştırma işleminde verginin doğduğu an, tarafların rızaen anlaşamamaları durumunda, mahkeme tarafından gayrimenkulün tesciline karar verilmesi olarak gösterilebilir kanısındayız. Ancak Kamulaştırma Kanunu’nun değiştirilmeden önceki düzenlemesinde, mülkiyetin idareye geçmesi, kural olarak, kamulaştırma işleminin İdari Yargı yönünden kesinleşmesi ile meydana gelmekteydi. Kamulaştırma işlemine karşı İdari ve Adli Yargıda dava açılmış ise, bu davalar kesin olarak sonuçlandıktan sonra; mal sahibinin ferağ vermediği durumlarda ise İdarenin başvurusu üzerine mahkeme kararıyla

taşınmazın İdare adına tesciline karar verilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda da KDVK açısından daha doğru olan, mahkeme kararının kesinleştiği tarihte vergi doğmaktaydı. Oysaki yeni düzenleme ile konu, kanımızca daha karmaşık, işlemi çabuklaştırmak için malikleri daha da zorlayıcı bir sisteme dönüştürülmek suretiyle, üzerinde tartışılmaya daha da açık bir hal almıştır.

Dileriz ki, uygulamacılar, akademisyenler ve idare, AB müktesebatı bağlamında, tam bir mütabakata (concensus) varırlar ve mevzuatımızdaki, işaret ve analiz etmeye, değerlendirmeye ve bir araştırmacı olarak önerilerde, yorumlarda bulunmaya çalıştığımız konularda düzenlemelere giderler ve böylelikle de, tartışmalara, karmaşıklıklara ve dolayısıyla da vergisel adaletsizliklere son verirler.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

Akdoğan, Abdurrahman, Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller. **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:190, Maliye Fakültesi Yayın No:4, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 11, 1982.

Akıntürk, Turgut. **Borçlar Hukuku- Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri-**İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Eylül 2006.

Akipek, Jale G. **Türk Eşya Hukuku- Aynî Haklar-Birinci Kitap: Zilyetlik ve Tapu Sicili**, Gözden geçirilmiş 2. Bası, Ankara:Sevinç Matbaası, 1972.

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1982.

Aral, Fahrettin. **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, Ankara: Savaş Yayınevi, 1997.

Arkan, Sabih. **Ticari İşletme Hukuku**, Ankara: Türkiye İş Bankası Vakfı-Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001.

Belch, George E. and Michael A. Belh. **Advertising and Promotion (An Integrated Marketing- Communications Perspective)**, New York: McGraw- Hill International Edition, 2007, Seventh Edition.

Böke, Veli. **Kamulaştırma Kanunu ve Kamulaştırma Bedelinin Tespiti Davaları**, Ankara: Seçkin, 3. Baskı, 2008.

Bucher, Eugen. **“Yargılamada Takas: Maddî Hukuka Dönüş”**, (Çev. Vedat Buz), **Bilgi Toplumunda Hukuk- Ünal Tekinalp’e Armağan (Law in the Information Society- Essays in Honour of Ünal Tekinalp)**, Cilt II, Beta, http://www.eugenbucher.ch/pdf_files/79t.pdf.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.

Dalamanlı, Lütfü, Faruk Kazancı ve Muharrem Kazancı. **İlmî ve Kazâî İctihatlarla Açıklamalı Türk Medenî Kanunu- Eşya Hukuku-**, Cilt V(644-937), İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları No: 93,1992, s.536.

Değer, Nuri. **Uygulamalı ve Açıklamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Temmuz 2007.

Dikmen, M. Orhan. **Maliye Dersleri**, Gözden Geçirilmiş İlaveli Üçüncü Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969.

Doğan, A.Aykon. **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985.

Erkut, Celâl. **İptal Davasının Konusunu Oluşturması Bakımından İdarî İşlemin Kimliği**, Ankara: Danıştay Yayınları No:51, 1990.

Gözübüyük, Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku, Genel Esaslar**, Cilt 1, Ankara: Turhan Kitabevi, 5. Baskı, 2007.

Grgić, Aida, Zvonimir Mataga, Matija Longar ve Ana Vilfan. **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap No:10**, (Çev.Özgür Heval Çinar ve Adulcelil Kaya), Avrupa Konseyi, 1. Baskı, Belçika: Haziran 2007.

Gülşen, Güneş. **Verginin Yasallığı İlkesi**, Güncellenmiş İkinci Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık A.Ş., Mart 2008.

Gülsoy, Tanses. **İngilizce- Türkçe Reklam Terimleri ve Kavramları Sözlüğü (An English- Turkish Dictionary of Advertising with English- Turkish Index)**, İstanbul: Adam Yayınları, 1999, p.415.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, Ankara: İmaj Yayıncılık, Yenilenmiş Beşinci Baskı, 2002.

Gürsoy, Kemal T, Fikret Eren ve Erol Cansel. **Türk Eşya Hukuku**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No:425, Sevinç Matbaası, 1978.

Hatemi, Hüseyin, Rona Serozan ve Abdülkadir Arpacı. **Borçlar Hukuku- Özel Bölüm-**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.

İnal, Tamer. **Ticari İşletme Hukuku**, İstanbul: Kazancı Ticaret A.Ş., 2004.

İnal, Tamer. **Tüketici Kredileri ve Tüketici Kredisi Sözleşmeleri**, İstanbul: Kazancı Kitap A.Ş., 2. Bası, 2005.

İstanbul Ticaret Odası Yayınları: **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Ortaya Çıkan İdarî İşlemler**, 2005, <http://www.ito.org.tr/ITOPortal/Dokuman/Kitaplar/2005-17.pdf>.

Jané, Joan and Alfonso de Ochoa. **The Handbook of Logistics Contracts, A Partical Guide to a Growing Field**, Published by Palgrave Macmillan, 2006.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul Üniversitesi Yayın:3434, Hukuk Fakültesi Yayın: 698, 1986/1987.

Karahasan, Mustafa Reşit. **Türk Medenî Kanunu-Eşya Hukuku-**, İki Cilt, Ankara: Sevinç Matbaası, 1977.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku- Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1997.

Kızılot, Şükrü. **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Cilt I, Ankara: 1998.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.

Kotler, Philip. **Marketing Management, Analysis, Planning, Implementation And Control**, New Jersey: Prentice Hall International Editions, 1994, Eighth Edition.

Maç, Mehmet. **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, 1998, <http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv1.pdf>.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000.

Neumark, F. **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Tabı, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1951.

Oğuzman, Kemal ve Özer Seliçi. **Eşya Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 9. Bası, 2002.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 11. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003.

Özbalcı, Yılmaz. **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., Nisan 2007.

Özdemir, Durmuş. **Yeni Kamulaştırma Kanunu ve Mevzuatı**, Ankara: Adil Yayınevi, Ekim 2002.

Pelin, İ. Fazıl. **Finans İlmî ve Finansal Kanunlar**, Üçüncü Bası, İstanbul: İsmail Akgün Basımevi, 1945.

Reisoğlu, Safa. **Türk Eşya Hukuku**, Cilt I, Altıncı Bası, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:440, 1980.

Reisoğlu, Seza. “**Finansal Kiralama İşlemleri ve Uygulama Sorunları**”, 24.03.2004 Tarihli Türkiye Bankalar Birliği Konferans Tebliği, http://www.alomaliye.com/seza_reisoglu_finansal_kiralama.htm.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku-Özel Kısım**, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.20.

Sayar, Nihad. **Âmme Maliyesi –Birinci Cilt (Devlet Gelirleri Prensipleri)**, İstanbul: Sermet Matbaası, 1966.

Schenk, Alan and Oliver Oldman. **Value Added Tax- Acomparative Approach**, Cambridge, New York: Cambridge University Press, 2007.

Şanlı, Cemal ve Nuray Ekşi. **Uluslararası Ticaret Hukuku**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2004.

Şener, Orhan. **Maliye Sözlüğü**, İstanbul: Bahar Yayınevi, 2003.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**, Geliştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları, 1998.

Şenyüz,. Doğan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa: Ekin Kitabevi, 2006.

Tandoğan, Halûk. **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-(Akdin Muhtelif Nevileri)**, Cilt I, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, II. Bası, 1974.

Total Quality Management, Business Performance Improvement Resource, BPIR Management Brief, Volume 4, Issue 7, <http://www.coer.org.nz/Files/D24-mgt,%20TQM%20MB%20Final.pdf>.

Tuncer, Selahattin. **Kamu Maliyesi Ders Notları**, İstanbul: Eskişehir İktisadî ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları NO.41, 1967.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük-Cilt I**, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1983.

Ünal, Mehmet ve Veysel Başpınar. **Şekli Eşya Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

Yaltı Soydan, Billur. **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul: Beta Yayınları, 1998.

Yavuz, Cevdet. **Türk Borçlar Hukuku- Özel Hükümler**, İstanbul: Beta Yayım Dağıtım A.Ş., Ekim 1996.

Yavuz, Cevdet ve Burak Özen. **Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler)**, İstanbul:Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., 2006.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.

Zevkliler, Aydın. **Borçlar Hukuku- Özel Borç İlişkileri-**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.

Sürekli Yayınlar:

Ak, Sani ve Ömer Pulat. “*Ana Firmalar Tarafından Otomotiv Bayilerine Ödenen ‘Katkı Payları’ KDVK’nın 35. ve ÖTVK’nın 15/1. Maddelerine Göre Düzeltme Konusu Yapılabilir Mi?*”, Vergi Dünyası, Mart 2008, Sayı: 319.

Akbulut, Akın. ve Okan Netek. “*Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (I)*”, Vergi Dünyası, Sayı: 315, Kasım 2007.

Akbulut, Akın. ve Okan Netek. “*Müzayede Mahallinde Yapılan Satışlar, Online Müzayedeler ve Online Müzayedeler Aracılığıyla Yapılan Satışların KDV Karşısındaki Durumu (II)*”, Vergi Dünyası, Sayı: 316, Aralık 2007.

Akın, Engin. “*Mülkiyet Hakkının Anayasal Korunması I*”, Yaklaşım, Haziran 2006, Sayı:162,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068103.htm-56183-bytes.

Akıntürk, Turgut. “*Şart ve Mükellefiyet Kavramları Üzerinde Bir İnceleme*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/322/3174.pdf>

Akışık, Orhan. “*Konsinye İhracat İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi*”, Vergi Dünyası, Kasım 1999, CD- 19991114.

Akışık, Orhan. “*Konsinye Satışlar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Muhasebeleştirilmesi*”, Mali Çözüm,
<http://archive.ismmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/28-61%20ORHAN%20AKI%C5%9EIK%20.doc>.

Akmaz, Kemal. “*İskonto Uygulamalarının Katma Değer Vergisi Boyutu ve Muhasebesi*”, E- Yaklaşım, Sayı: 26, Eylül 2005, Eylül 2005,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2005096957.htm

Alıç, Ali. “*Vade Farklarının Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*”, Yaklaşım, Aralık 2004,
www.mevzuat/dergi/makaleler/2004125015.htm-69827.

Alkan, Hakan. “*Kalitesizliğin Önemli Bir Boyutu: Maliyet Artışı*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi, Seri: A, Sayı: 2, Yıl: 2002, ISSN:1302-7085,
http://www.sdu.edu.tr/sablon/fakulteler/orman/dergi/dergipdf/2002_Sayi2/HAlkan_2002_2.pdf.

Alptürk, Ercan. “*Ambalajın Vergisel Boyutu*”, Yaklaşım, Mart 2002,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002033000.htm-36158-bytes.

Altındağ, Mehmet. “*Katma Değer Vergisinde vergiyi Doğuran Olay ve Özel Durumlar*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2001, Sayı: 57, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/07-%2057%20MEHMET%20ALTINDA%C4%9E%20.doc>.

Altındağ, Mehmet. “*Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV*”, *Yaklaşım*, Kasım 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002113335.htm.

Altun, Muhsin. “*Müzayedeli Arsa Satışları ve KDV Uygulaması*”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı:10, Yıl:1, Ekim 1998, <http://www.mevzuatdergisi.com>.

Ansay, S.Ş. “*Menkul Mallarda Mülkiyetin ve Hasarın İntikali Hakkında Muhtelif Sistemler Arasında Bir Mukayese*”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 1953, Cilt:10, Sayı:1-4, http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd_arsiv/AUHF-1953-10-01-04/AUHF-1953-10-01-04-Ansay.pdf.

Apak, Talha. “*Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Eylül 2002, CD-20020919.

Apak, Talha. “*Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı*”, *Yaklaşım*, Sayı: 139, Temmuz 2004, <http://www.mevzuatdergi.com/makaleler/2004074626.htm-72352-bytes>.

Apak, Talha. “*Mal ve Hizmet Teslimine Bağlı Olarak ‘Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkı’nın KDV Açısından Değerlendirilmesi*”, 21.02.2005, http://www.mustafagulsen.com/forum/forum_posts.asp?TID=4938&PN=2.

Apak, Talha. “*Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti*”, 24.07.2007, <http://www.iktisadidayanisma.com/portal/yazarlar/2007/talhaapak/24-07-2007-vade.htm>.

Aral, Fahrettin. “*Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Satılan Malın Alıcının Alacaklıları Tarafından Haczi*”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1973, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1973-30-01-047AUHF-1973-30-01-04-Aral.pdf>.

Arsebük, Esat. “*Hususî Akit Tipleri Etrafında İncelemeler*”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1949, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1949-06-02-03-04AUHF-1949-06-02-03-04-Arsebuk.pdf>.

Arslan, Nuri. “*Komisyoncular Aracılığıyla Yapılan Teslimlerde KDV Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, *Vergi Dünyası*, Temmuz 1985, Sayı:47, (CD-19850701).

Arslan, Erdoğan. **“Finansman Temini Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu ve Bir Danıştay Kararı”**, Vergi Dünyası, Sayı: 288, Ağustos 2005.

Atay, Tezcan. **“Konsinye Mal Teslimi ve Vergi Mevzuatındaki Yeri”**, Vergi Sorunları, Sayı: 140, Mayıs 2000.

Ateş, Koray. **“Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu”**, Vergi Sorunları, Temmuz 2008, Sayı:238.

Atila, Özkan. **“Finansal Kiralama İşlemlerinde Son Gelişmeler”**, Yaklaşım, Nisan 2007, Sayı:172, [mevzuat/dergi/makaleler/2007049138.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007049138.htm) - 79018 - bytes.

Ay, Hakan. **“Emtia Değerlemesi”**, Vergi Dünyası, Aralık 2002, Sayı: 256, <http://www.vergিদুণ্যاسى.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2951>.

Ayanoğlu, Ejder. **“Erken Ödeme İskontolarının KDV Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Eylül 1996, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199609861.htm.

Aydın, Fazıl. **“Belli Bir Dönem Sonunda veya Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontoların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi”**, Yaklaşım, Ocak 2000, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2000011900.htm

Bahar, Cevdet Okan. **“Gelirin Elde Edilmesi: Vergiyi Doğuran Olay”**, Yaklaşım, Haziran 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002063138.htm.

Bakova, Raif. **“Kur Farkları”**, Lebib Yalkın, Eylül 2004, Sayı: 9, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=50395&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farkı&srct=1>.

Başpınar, Veysel. **“Taşınmaz Satımında Vekâlet”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/297/2708.pdf>.

Basmaçlı, M. Sacit. **“Dövizli İşlemlerden Doğan Kur Farklarında KDV Sorunu –II”**, Yaklaşım, Sayı:128, Ağustos 2003, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003083779.htm>-47367-bytes.

Başaran, A. Sami. **“2942 Sayılı Kamulaştırma Kanunu’nun 38. Maddesi ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı Üzerine Bir Değerlendirme”**, E- Yaklaşım, Sayı:7, Şubat 2004, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20040224254.htm-26237-bytes.

Bayazıtlı, Ercan. “*Dönem Sonunda Yapılan İskontolarda KDV ve Muhasebe Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Aralık 1997,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997121206.htm-43398-bytes.

Bayır, Ayşe ve Abdullah Tolu. “*KDV Yönünden İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi*”, *Yaklaşım*, Haziran 1997,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997061066.htm

Bayrak, Serbülent. “*Ambalajlı Satış ve Vergilendirilmesi*”, E- *Yaklaşım*, Sayı:24, Temmuz 2005,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076780.htm-74686-bytes.

Belgium: Administrative VAT Circular Brings Clarity to Self-Billing,
<http://www.internationaltaxreview.com/?Page=10&PUBID=35&ISS=21268&SID=609215&TYPE=20>.

Berki, Şakir. “*Ariyet (Pret A Usage- Gebrauchsleihe)*”, Ankara Üniversitesi *Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1954, [hfd-arsivAUHF-1954-11-01-02AUHF-1954-11-01-02-SBerki.pdf](http://fd-arsivAUHF-1954-11-01-02AUHF-1954-11-01-02-SBerki.pdf).

Beşe, Tayfun. “*Bedelin Süresinde Ödenmemesi Nedeniyle Uygulanan Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Ağustos 1995,
www.mevzuat/dergi/makaleler/199508570.

Beşe, Tayfun. “*Garantili Satışlarda KDV ve Bu Satışlar Nedeniyle Yapılacak Muhtemel Giderler İçin Karşılık Ayrılıp Ayrılmayacağı*”, *Yaklaşım*, Mart 2001,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001032489.htm-20458-bytes.

Beyazıt, Ercan. “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme ve KDV’de Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi*”, *Yaklaşım*, Kasım 1997.

Bor, Çetin. “*Satış İndirimi/ İskontosu İle Satış İndirimi/ İskontosunun Sınırı*”, *Yaklaşım*, Aralık 2001,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001122868.htm-104328-bytes.

Burçak, Kemal. “*Promosyon, Eşantiyon ve Numune Adları Altında Bedelsiz Mal Verilmesi Halinde KDV*”, *Yaklaşım*, Ocak 1996,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199601687.htm-59569-bytes.

Büyükkışık, A. Pınar. “*Belgesiz Mal Bulundurulması veya Hizmet Satın Alınması Dolayısıyla KDV Sorumluluğu*”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2006, Sayı: 300,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4394>.

Can, Mustafa. “*Vedia (Bailments) Sözleşmesi*”, *Mevzuat Dergisi*, Nisan 2003, Sayı: 64, Yıl:6.

Cansel, Erol ve Ali Naim İnan. “*Aynî Hak Kavramı, Taksimi ve Eşya Hukuku’nun Konusu*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı:1-4, 1964, <http://acikarsiv.ankara.edu.tr/fulltext/1850.pdf>.

Conditions of Self- Billing, http://FINDARTICLES.COM/P/ARTICLES/MI-QA5308/IS_200404/AI_N21347166. (Erişim:27.05.2008).

Çavuş, Mehmet. “*Finansal Kiralama İşlemlerinin Hukuksal Boyutları*”, E-Yaklaşım, Sayı:35, Haziran 2006, mevzuat/dergi/makaleler/2006068163.htm-646340.

Çetin, Tuncay. “*Kur Farkları KDV Matrahına Dahil Midir*”, Vergi Dünyası, Sayı:159, Kasım 1994, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1412>.

Çetin, İrfan. “*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ortaya Çıkan Vergi Kaybı*, Vergi Dünyası, Sayı: 297, Mayıs 2006.

Çilingir, Fazlı. “*Ciro Primi ve Katma Değer Vergisi Kanunu*”, Vergi Dünyası, Sayı:306, Şubat 2007, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1680>.

Dağüstün, Serdar. “*Mal Teslimi ya da Hizmet İfası Sırasında Yapılan İskontolar ve Muhasebeleştirilmesi*”, Yaklaşım, Ağustos 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1999081748.htm.

Dayanç, Murat. “*Taşınmazların İktisap Edilmesi İle Elden Çıkarılmasının Değer Artış Kazançlarının Varlığı Açısından İrdelenmesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:290, Ağustos 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3709>.

Değer, Nuri. “*Vade Farkı Uygulamasının Vergilendirilmesi Konusu*”, Yaklaşım, Ekim 2000, www.mevzuat/dergi/makaleler/2000102279-34330.

Direk, Kemal. “*Vergi Uygulamalarında Sevk İrsaliyesi*”, Vergi Dünyası, Kasım 1986, Sayı:63, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=551>.

Doğrusöz, A. Bumin. “*Kamulaştırmada Karşılık Sorunu*”, Vergi Dünyası, Sayı:1, Haziran 1983, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=263>.

Doğrusöz, A. Bumin. “*Vergilendirme Açısından Garanti Giderleri*”, Yaklaşım, Temmuz 2003, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2003073717.htm-27419-bytes.

Durak, Gündoğan. “*Emtia Değerlemesi*, Yaklaşım, Sayı:180, Aralık 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210341.htm-51047-bytes.

Dural, Fatih. “*Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi*”, Yaklaşım, Ekim 1993, www.mevzuat/dergi/makaleleri/199310129.htm-29867.

Durgun, Ercan. **“Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”**, Vergi Dünyası, Nisan 1996, CD-19960412.

Erdem, Hayreddin. **“Yabancı Firmaların Türkiye’deki Müşterilerine Sonradan Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemeler İle Fiyat İndirimlerinde KDV”**, Yaklaşım, Mart 2007, Sayı:171,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007039030.htm-48499-bytes

Erol, Can. **“Dövizle Yapılan İşlemlerin KDV Karşısındaki Durumu”**, , Yaklaşım, Mart 1994, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199403221.htm-36142-bytes

Erol, Can. **“Fatura Düzenleme Süresinin KDV Beyanına Etkisi, Yaklaşım**, Sayı: 164, Ağustos 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006088332.htm-46649-bytes.

Erol, Mikail. ve Mikail Atmaca. **“Konsinye (Komisyoncu Vasıtası İle) Satış İşlerinin Hukuki Durumu ve Muhasebe İşlemleri”**, Yaklaşım, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003073745.htm. Temmuz 2003.

Esener, Haluk. **“Gayrimenkul Mülkiyetinin Kaybı”**, Yaklaşım, Haziran 2006, Sayı:162, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068105.htm-52026-bytes.

Ersoy, Ayten. **“Vergi Mevzuatı Yönünden Garanti Gider Karşılığı”**, Vergi Sorunları, Temmuz 2003, Sayı: 178.

Feyzioğlu, Bedî Necmettin. **“Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”**, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:7, Yıl: 1952, Sayı:1-4.

Gençyürek, Levent ve Erkan Gürboğa. **“Hurda Sektörünün Vergisel Boyutu”**, E-Yaklaşım, Aralık 2003, Sayı:5,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003124104.htm.

Gökalp, Uğur. **“Personele Verilen Yemek ve Giyim Yardımlarının Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Ocak 1994,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1994011187.htm-57644-bytes

Gökçen, Gürbüz. ve Hüseyin Akay. **“Bağışlanan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi”**, Vergi Dünyası, Aralık 1996, Sayı: 184,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1874>.

Gülberman, Adnan. **“Katma Değer Vergisinde Teslim Kavramı”**, Yaklaşım, Mart 2007, Sayı:171, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007039055.htm-56393.

Gümüşay, Serdar. **“Çekiliş Yapılmak Suretiyle Nihai Tüketicilere Bedelsiz Verilen Malların Vergisel Boyutu”**, Yaklaşım, Şubat 2004, Sayı: 134.

Gündoğdu, Burhan. **“Hediye Olarak Verilen Bedelsiz Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu”**, Vergi Dünyası, Sayı: 262, Haziran 2003, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4133>.

Gündüz, Fatih. **“Çeşitli Adlarla Ödenen Ciro Primlerinin Vergisel Boyutları”**, Malî Çözüm, Sayı: 78, Kasım- Aralık 2006.

Güngör, Serkan. **“Kredi Kartı Vasıtasıyla Yapılan Taksitli Satışlarda Katma Değer Vergisi Matrahının Tespiti ve Uygulanması”**, Yaklaşım, Haziran 2006, www.mevzuat/dergi/makaleler/200606068162.htm-50318.

Gürol, Jale. **“Gayrimenkul Mülkiyet Hakkının Adî Zamanaşımıyla İktisabı Üzerinde Biri İnceleme”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 1953, Cilt:10, Sayı:1-4, <http://auhf.ankara.edu.tr/auhfd/auhf-dergisi/yil-1953-cilt-10-sayi-1-4>.

Halıcı, Ümit Arif. **“Kamulaştırma Kanunu’na Göre Malikin Taşınmazı Geri Alma ve Dava Hakkı”**, Yaklaşım, Sayı:180, Aralık 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210304.htm-15586-bytes

Hatipoğlu, Vefa. **“Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Midir?, E-Yaklaşım**, Sayı:24, Temmuz 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076761.htm-40652-bytes.

Işıklılar, Sadi. **“Döviz Bağı Kredi, Alacak ve Borçlarda Hasıl Olan Kur Farkları Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı ve Vergi Mevzuatı Açısından”**, Lebib Yalkın, Ocak 2007, Sayı: 1, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=101290&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>.

İmer, Mehmet. **“Kamulaştırma ve Mağduriyet Kavramları”**, Yaklaşım, Sayı:183, Mart 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311004.htm-26664-bytes.

Kahraman, Abdullah. **“İslâm Borçlar Hukukunda Takas İşlemi”**, <http://www.cumhuriyet.edu.tredergimakale232.pdf>.

Karacan, Sami. **“Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”**, E-Yaklaşım, Sayı:58, Mayıs 2008, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512102.htm>.

Karakoç, Yusuf. **“Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”**, Vergi Dünyası, Nisan 1997, Sayı:188, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1603>.

Karamanlı, Mümin. **“Dönem Sonu Başarı Primlerinin KDV Uygulaması Karşısındaki Durumu ve Konu Hakkındaki Bir Yargı Kararı”**, Yaklaşım, Şubat 1994, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199402206.htm.

Karsan, Erol. “*K.D.V.’de Dahili Sarf Olabilir Mi?*”, *Vergi Dünyası*, Şubat 1985, Sayı: 42, CD-19850204.

Kavak, Ahmet. “*Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlara İlişkin Katma Değer Vergisinin Tamamı İndirim Konusu Yapılmalıdır*”, *Vergi Sorunları*, Temmuz 2002, Sayı: 166.

Kaya, Recep. “*Emtia Değerlemesi*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:280, Aralık 2004, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3531>.

Kaya, Şükran. “*Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri*”, *E- Yaklaşım*, Nisan 2006, Sayı:33, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047961.htm-159925-bytes.

Kaynak, Harun. “*Ciro ve Performans Primlerinde Vergisel Sorunlar*”, *Yaklaşım*, Aralık 2000, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000122369.htm-36037-bytes.

Kayrak, Metin. “*Satış Sonrası Garanti Kapsamında Sunulacak Hizmetler İçin Karşılık Ayrılabilir mi?*”, *Vergi Dünyası*, Haziran 1998, Sayı: 202.

Kıldış, Yusuf. “*Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*”, *E- Yaklaşım*, Sayı:33, Nisan 2006.

Kırıktaş, İlhan. “*Döviz Cinsinden Teslimlerle İlgili Özel Durumlar ve KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Mart 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997031004.htm-24287-bytes.

Kırıktaş, İlhan. “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Sayı: 167, Kasım 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006118638.htm

Kızılot, Şükrü. *Yurt İçi İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergisel Sorunlar*, *Yaklaşım*, Temmuz1996, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199607823.htm

Kızılot, Şükrü. “*Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV*”, *Mali Çözüm*, Sayı: 41, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/08-41SukruKizilot.doc>.

Kızılot, Zuhale. “*Faturada Vade Farkı Kaydının Bulunması ve Bir İçtihat*”, *Yaklaşım*, Nisan 2004, Sayı:136, www.mevzuat/dergi/makaleler/2004044349htm-27031.

Kiraz, Abdullah. “*Süresinden Sonra Yurda Getirilen İhracat Bedeli Dövizlere İlişkin Olumlu Kur Farklarının Değerlemesinde Meydana Gelen Değişmeler*”, *Vergi Sorunları*, Ekim 2005, Sayı: 205.

Koç, Mehmet. “*Döviz Cinsinden Belirlenen Bedelin Geç Ödenmesi Nedeniyle Ortaya Çıkan Kur Farklarında KDV*”, *Yaklaşım*, Eylül 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1997091143.htm-37603-bytes.

Koç, Mehmet. “*Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım*, Eylül 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999091782.htm-71872-bytes.

Koç, Mustafa. “*Kur Farklarının KDV’ye Tâbi Turulmaması Gerektiği*”, *Yaklaşım*, Ekim 2005, Sayı:154, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005107033htm.

Koçak, Hakkı. “*Garanti Satışlarında Teslimler ve Vergilendirilmesi*”, *Vergi Dünyası*, Ocak 1999, Sayı: 209, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1875>.

Kokbulut, İsmail. “*Sevk İrsaliyesi ile Fatura Düzenleme Tarihlerinin Farklı Aylarda Olması Durumu*”, *Yaklaşım*, Mart 1996, [mevzuat/dergi/makaleler/199603735.htm-16369-bytes](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199603735.htm-16369-bytes).

Korkusuz, Mehmet. “*Kur Farkları Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Mi?*”, *Yaklaşım*, Ekim 2003, Sayı:131, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003114004.htm.

Koyuncu, Mesut. “*Promosyon Kampanyalarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 198, Temmuz 1997, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1680>.

Köroğlu, Ömer. “*Kamulaştırma Usulü -I*”, *Yaklaşım*, Sayı:169, Ocak 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018809.htm-77055-bytes.

Köroğlu, Ömer. “*Kamulaştırma Usulü -II*”, *Yaklaşım*, Sayı:169, Şubat 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007028908.htm-69492-bytes.

Kubilay, Huriye. “*Kambiyo Senetlerinin Rehni*”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, [httpweb.deu.edu.tr/hukukdergilerilkayiterayiterkubilay12.pdf](http://web.deu.edu.tr/hukukdergilerilkayiterayiterkubilay12.pdf).

Kurt, Hasan. “*Kamulaştırma Hizmetleriyle İlintili Tapu Harçlarında İstisna: Yasa ve Uygulama*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:98, Eylül 1989, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=820>.

Küçük, Şaban. “*Kamulaştırmada Bedel Tespiti ve Kamulaştırma İşlemlerinde KDV*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:289, Temmuz 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=3690>.

Küçük, Şaban. **“Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması”**, Yaklaşım, Sayı:180, Aralık 2007, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20071210353.htm-31256.

Küçük, Sema. **“Ambalaj Giderlerinin Maliyet Niteliği”**, Vergi Dünyası, Şubat 2009, Sayı:330, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=5227>.

Maç, Mehmet. **“Bedelsiz Teslimlerde KDV Uygulaması, Bedelsiz Teslimlerin Belgelenmesi ve Zayi Olan Mallar”**, Vergi Dünyası, Eylül 1989, <http://turmob/basin/M128.E00.doc>.

Maç, Mehmet ve Şenol Turut. **“Topraktan Konut ya da İşyeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah”**, Yaklaşım, Temmuz 2000, mevzuat/dergi/makaleler/2000072160.htm-82305.

Maç, Mehmet. **“Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Nisan 2001, <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>

Maç, Mehmet. **“Kur Farklarında KDV Aranmamalıdır”**, Mükellefin Dergisi, Şubat 2002, <http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/M114.102.doc>..

Maç, Mehmet. **“Kur Farklarında KDV”**, Lebib Yalkın, Şubat 2002, Sayı:110, <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=35409&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farkinda+KDV&srct=1>.

Maç, Mehmet. **“Kamulaştırılan Taşınmazlarda KDV (KDV’si İçinde Mi? Dışında Mı?)”**, Yaklaşım, Aralık 2002, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002123396.htm-33342-bytes.

Maç, Mehmet ve Cüneyt Büyükkaya. **“Faturadaki Vade Farkı Kaydına Alıcı Tarafından İtiraz Edilmemiş Olması, Bu Kaydın Kabul Edildiği Anlamına Gelmez”**, Vergi Dünyası, Mart 2004, Sayı:271.

Maç, Mehmet. **“İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”**, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 54, Haziran 2008, http://www.lebibyakin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dericerik_id=106&dergi_id=47.

Manav, Turgut. **“Müzayede Yoluyla Antika Satışlarında Katma Değer Vergisi ve Tellallık Harcı”**, Yaklaşım, Kasım 1999, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/1999111844.htm-33083.

Mat, Hidayet. **“Kamulaştırma ve Karşı Tarafın Hakları”**, E- Yaklaşım, Sayı: 34, Mayıs 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006058081.htm-74208-bytes.

Mulder, Todd Annabel, Ajai Nair and Renate Kloeppinger. **“Leasing:An Underutilised Tool in Rural Finance”**, The World Bank, 2004,

[http://lnweb18.worldbank.org/ESSD/ardext.nsf/11ByDocName/Leasing-AnUnderutilizedToolinRuralFinance/\\$FILE/LeasingDP7_Final.pdf](http://lnweb18.worldbank.org/ESSD/ardext.nsf/11ByDocName/Leasing-AnUnderutilizedToolinRuralFinance/$FILE/LeasingDP7_Final.pdf).

Nair, Ajai and Renate Kloeppinger. **Credit Alternatives in Rural Finance**, http://siteresources.worldbank.org/INTARD/Resources/Note10_RuralLeasing.pdf.

Oğuz, Arzu. **“Roma ve Türk Hukukunda İnançlı İşlem ve Vekâlet Sözleşmelerinin Karşılaştırılması”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/301/2821.pdf>.

Önder, Adil. **“Ciro Primi (İskontosu) Adı Altında Bedelsiz Mal Verilmesi İşleminde KDV”**, Yaklaşım, Temmuz 1997, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1997071100.htm.

Özcan, Zekai. **“Bedelsiz Mal Teslimlerinde (Promosyon, Eşantıyon veya Numune) Belge Düzeni”**, E- Yaklaşım, Sayı:28, Kasım 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005117365.htm-44512-bytes.

Özdemir, İbrahim ve Mustafa Çelen. **“Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”**, Vergi Dünyası, Sayı:264, Ağustos 2003.

Özdemir, Muharrem. **“Kur Farkından Kaynaklanan Gelirin Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İrdelenmesi”**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 453, Ocak 2006, http://alomaliye.com/ocak_06/muharrem_ozdemir_kur_farki.htm.

Özel, Salih. **“Garanti Yükümlülüğü ve Vergisel Boyutu”**, Yaklaşım, Ekim 2007, Sayı: 178, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007109948.htm-33456-bytes.

Özgür, Hasan. **“Dış Ticaret Rejiminde Kur Farkları Sorunu ve Yasal Düzenlemeler”**, Vergi Dünyası, Sayı: 77, Ocak 1988.

Özkan, Azzem. **“Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları”**, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 16, 2000, s.12, <http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/aozkan/karsilik.pdf>.

Özkan, Azzem. **“Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri”**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı: 3, 2003.

Pulak, T. Murat. **“Kamulaştırma Kanununda 4650 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Üzerine Düşünceler”**, Mülkiye Dergisi, Sayı: 228, Cilt XXV, http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=678&Itemid=2.,

Sağlam, Erdoğan. **“Sevk İrsaliyesine İlişkin Usul ve Esaslar”**, Vergi Dünyası, Ocak 1997.

Sarıkaya, İrfan. **“Yine ve Yeniden Kur Farklarında Katma Değer Vergisi Sorunsalı”**, Vergi Dünyası, Sayı: 312, Ağustos 2007.

Savaş, .Ş.Rasim. **“Kur Farklarında KDV Uygulaması”**, Yaklaşım, Aralık 1997,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1997121223.htm.

Seviğ, Veysi. **“Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi”**, Yaklaşım, Aralık 1993,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199312170.htm.

Seviğ, Veysi. **“Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi”**, Mali Çözüm,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/23MaliCozum/03-VEYSISEVIG9.doc>.

Sezgi, Önder. **“İstihkakı Döviz Cinsinden Düzenlenen İnşaat Onarım İşlerinde Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”**, Vergi Dünyası, Ekim 1997, Sayı: 194, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1770>.

Soydan, Billur Yathı. **“Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”**, Vergi Dünyası, Sayı:227, Temmuz 2000,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2609>.

Sönmez, Feriştah. **“Muhasebenin Yönetim Aracı Olarak Kullanılmasında Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Maliyetlerinin Önemi”**, Mali Çözüm,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/73MaliCozum/08%20Feristah%20sonmez.pdf>,

Sümer, Haluk. **“Konsinye Satış Komisyoncu Eliyle Satış”**, Vergi Dünyası, Şubat 1988.

Süral, Arıcan. **“İskontolar ve Katma Değer Vergisi Uygulaması”**, Yaklaşım, Kasım 1993,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/199311152.htm

Süral, Arıcan. **“Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması”**, Yaklaşım, Aralık 1993,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199312171-60703-bytes>.

Şahin, .Selma. **“Finansal Kiralaması Yapılan İktisadi Kıymetlerin Kiracı Ziyetinde Zayi Olması Halinde İndirim Konusu Yapılan KDV ile Kiracıya Ödenen Tazminatın KDV Karşısındaki Durumu”**, Lebib Yalkın, Şubat 2009, Sayı: 62
(<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/genelarama.asp>).

Şeker, Sakıp. **“Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”**, Yaklaşım, Mart 1993,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930341.htm>.

Şeker, Sakıp. “*Bedelsiz Teslim ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Temmuz 1993,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930793.htm-86396-bytes.

Şeker, Sakıp. “*Su, Elektrik, Doğalgaz ve PTT Giderlerinin Dönem Sonu Kayıtları*”, *Yaklaşım*, Şubat 1998,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/1998021265.htm.

Şeker, Sakıp. “*Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi*”, *Yaklaşım*, Temmuz 2001,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001072690.htm-106026-bytes.

Şimşeksoy, Abdurrahman. “*İcra ve İflas Müdürlüklerince Satışlarda KDV Uygulaması*”, *Yaklaşım*, Mart 1999.

Şişman, Bülent. “*Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların KDC, Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu ve Muhasebe Kayıtları*”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2003, Sayı: 267,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4307>.

Taf, Süleyman. “*Erken Ödeme İskontolarının Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 183, Ekim 1996,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1787>.

Taş, Bülent. ve A. Gürsu Bakanoğulları. “*Hizmet Erbabına ve Hizmeti Karşılığı Verilen Ayınlar ve Para İle Temsil Edilebilen Menfaatlerin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Eylül 1996, Sayı: 181,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1735>.

Taşdelen, Aziz. *Vergisel Açından Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:2004,
<http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-2004-53-02/AUHF-2004-53-02-Tasdelen2.pdf>.

Taylan, Emin. “*Vade Farklarının KDV Karşısındaki Durumu*”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 1994, www.mevzuat/dergi/makaleler/199406279-57972.

Teke, Mustafa. “*Malların Satılmak Üzere Konsinyasyon Suretiyle Mal Satanlara Verilmesi ve Muhasebesi*”, *Yaklaşım*, Aralık 1997,
[mevzuat/dergi/makaleler/1997121227.htm-42558-bytes](http://www.mevzuat/dergi/makaleler/1997121227.htm-42558-bytes).

Teke, Mustafa. “*İskonto ve Kimisyonların Muhasebesi*”, *Yaklaşım*, Ekim 2006,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2006108587.htm.

Tekkoyun, İsmail. ve Mustafa Gürhan Acar. **“Tali Ürünlerin ve İmalat Artıklarının Maliyetlerinin Hesaplanması”**, Vergi Dünyası, Ekim 2003, Sayı: 266, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4216>.

Timur, Mehmet. **“Bedelsiz, Katkı Paylı, Ciro Primi Karşılığı vb. Şekilde Gerçekleştirilen Promosyon Mallarında KDV”**, Yaklaşım, Ağustos 1996, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199608856.htm-43782-bytes.

Tokay, Hüseyin. **“Sevk İrsaliyesine Dayanılarak KDV İndirimi Yapılıp Yapılamayacağı”**, Yaklaşım, Kasım 1997, www.mevzuat/dergi/makaleler/1997111199.htm-28609.

Tolu, Abdullah. **“Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”**, Yaklaşım, Temmuz 2000, [mevzuat/dergi/makaleler/2000072173.htm-47827](http://www.mevzuat/dergi/makaleler/2000072173.htm-47827).

Tolu, Abdullah . **“Ciro Primlerinin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Şubat 2002, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2002022986.htm-30509-bytes.

Tolu, Abdullah. **“Gayrimenkul Satışlarında KDV Uygulaması”**, Yaklaşım, Kasım 2003, Sayı: 131.

Tolu, Abdullah. **“Yıl Sonlarında Hesaplanarak Aynı Yılda veya İzleyen Yılda Ödenen Ciro Primlerinin Vergilendirilmesi”**, Yaklaşım, Ocak 2004, Sayı: 133.

Tolu, Abdullah. **“Yurt İçi ve Dışından Elde Edilen Ciro Primlerinin KDV Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Aralık 2007, Sayı: 180.

Tuğlu, Ali. **“Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV”**, Vergi Dünyası, Kasım 2003, Sayı: 267, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=4300>.

Tuğlu, Ali. **“Finansal Kiralama Kanunu ve Vergi Kanunları Açısından Finansal Kiralama”**, Yaklaşım, Sayı: 155, Kasım 2005, [mevzuat/dergi/makaleler/2005117341.htm-55019-bytes](http://www.mevzuat/dergi/makaleler/2005117341.htm-55019-bytes).

Tunç, Mustafa Hilmi. **“Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların KVK ve KDVK İstisnaları Karşısındaki Durumu”**, Yaklaşım, Ekim 2008, Sayı: 190, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081012963.htm>.

Tüfekçioğlu, Nevzat. **“İskonto ve Benzeri Ödemelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması”**, Vergi Dünyası, Sayı: 86, Ekim 1988, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=732>.

Türkmen, Nedim. **“Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler”**, Mali Çözüm, Sayı: 36, Mayıs- Haziran 1996, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/06-NEDIMTURMEN36.doc>.

Uslu, Ozan. “*Bedelsiz Teslimlerde Katma Değer Vergisi Uygulaması*”, *E-Yaklaşım*, Temmuz 2005, Sayı: 24,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005076757.htm-59090-bytes.

Uslu, Ozan. “*Fatura Üzerine Yazılan Bir İbareyle Vade Farkı Tahsil Edilebilir mi?*”, *Yaklaşım*, Mayıs 2007, Sayı: 46.

Uygur, Atiye. “*Teminat Amaçlı İnançlı İşlemler*”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran- Aralık 2006, Sayı: 1-2, Cilt:X,
http://www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_10-sayi_1-2.pdf.

Uzunoğlu, Nihat. “*Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu(II)*”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 269, Ocak 2004.

Uzunoğlu, Muharrem. “*Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslimlerin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:312, Ağustos 2007.

Ünal, Oğuz Kürşat. “*Türk Hukukunda Fatura Kavramı ve Hukuki Mahiyeti*”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Aralık 1997, Cilt:1, Sayı:2,
www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_1_sayi_1_2.pdf.

Ünal, Oğuz Kürşat. “*Vade Farkı Kaydı Fatura Münderecâtından Sayılır mı?*”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Haziran-Aralık 1999, Cilt: III, Sayı: 1-2, www.hukuk.gazi.edu.tr/dergi/cilt_3_sayi_1_2.pdf.

Ürel, Gürol. “*KDV Uygulamasında Kur Farkları*”, *Vergi Dünyası*, Ekim 1998, Sayı:206, <http://vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2193>.

Ürel, Gürol. “*KDV Uygulamasında Kur Farkları II*”, *Lebib Yalkın*, Kasım 2007, Sayı: 11,
<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=110611&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kur+farki&srct=1>

Vural, Mahmut. “*Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda KDV Uygulaması*”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 215, Temmuz 1999.

Yakışıklı, Ramazan. “*Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip Yıl Sonlarında, Belli Bir Ciro Aşıldığında Ödenen Prim veya İskontoların KDV Uygulaması*”, *Vergi Dünyası*, Sayı:153, Mayıs 1994,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1274>.

Yalçın, Hasan. “*Su, Elektrik, Doğalgaz ve Telefon Giderleri*”, *Lebib Yalkın*, Aralık 2000, Sayı:96,
<http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=19239&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&model1=1&src=elektrik%2Csu+kdv&srct=2>.

Yaşın, Mehmet. “*İşletmenin Promosyon (Tutundurma) Faaiyetlerinin Vergisel Boyutu*”, *Yaklaşım*, Sayı:176, Ağustos 2007,
www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007089538.htm-77718-bytes.

Yıldız, A.Murat. “*Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu (2006)*”, TURMOB&TESMER, http://www.muhasabenet.net/07_DSonu%20Islemleri2.doc#_Toc155068174.

Yıldızhan, Lokman T. “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, Yaklaşım, Ekim 1995, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199510635.htm-29007-bytes

Yılmaz, Kazım. “*Kur Farklarının İlişkilendirileceği Hesapların Tespiti Sorunu*”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/dergi.aspx?ID=1050>.

Yüce, Mehmet. “*Promosyon ve Vergileme*”, Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı:32, Ağustos 2000, <http://www.mevzuatdergisi.com/>.

Yükçü, Süleyman ve M. Yılmaz İçerli. “*Garanti Giderlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneri*”, Yaklaşım, Mayıs 2004, Sayı: 137, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004054455.htm-107083-bytes.

Yüksel, Volkan. “*KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu*”, Yaklaşım, Ağustos 2002, http://www.alomaliye.com/kdv_kur_farklari.htm.

Yüksel, Volkan. “*İskontoların KDV Karşısındaki Durumu*”, Yaklaşım, Mart 2003, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_result.asp?file_name=/mevzuat/dergi/makaleler/2003030566.htm.

Zevkliler, Aydın. “*İflâta Mülkiyeti Muhafaza*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/333/3389.pdf>.

Diğer Yayınlar:

Akgüner, Tayfun ve Hasan Erman. “*Kamulaştırmada Son Gelişmeler ve Malikin Geri Alma Hakkı (İlginç Bir Karar)*”, http://gunce.iku.edu.tr/HukukC1S1_2/HukukGunceC1S1_1.pdf.

Ambalaj Atıklarının Kontrolü Yönetmeliği, 06.11.2008 Tarih ve 27046 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi Kararları.

Apak, Talha. “*Vade Farkı, Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti*”, 24.07.2007, www.alomaliye.com/2007/Talha_apak_vade_fark.htm.

Aslan, Kudret. “*Hacizde İstihkak Davası*”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi SBE, 2005).

Ataş, Cihan. “*Yabancı Parayla Defter Tutmanın Olumlu ve Olumsuz Yönleri*”, Mart 2008, http://www.vergihesabi.com/makaleler/2008/2008_03.htm.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1. Protokol (11. Protokol ile Yeniden Düzenlenen Metin), 19.03.1954 Tarih ve 8662 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (<http://www.inbak-bb.adalet.gov.tr/aihs/aihsek1.htm>.)

Bursa Valiliği’nin B.07.4.DEF.0.16.12.7 Sayı ve 28.03.2005 Tarihli Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/mg/Uploads/mukteza/kdv/kdv_128.doc.

Bursa Valiliği Defterdarlık Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü’nün B.07.4.DEF.0.16.12/GEL.KDV.300.04 Sayılı ve 28.03.2005 Tarihli Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/kdv/kdv_128.doc.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-06-1012 sayılı Muktezası, http://www.vergihaber.com/vh_1507_kredi%20kartiyla%20vade%20farki%20alinarak%20taksitli%20sat%20belge%20duzeni.htm.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.12.2002 Tarihli ve B.07-4.DEF.0.16.12- GEL.KDV300.02.208 Sayılı Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/otv/otv_001.doc.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03.08.2006 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-06-75/3344 Sayılı Muktezası, http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/vuk/vuk_126.doc.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.04.2008/12010 Tarihli ve B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/KDV--2008-MUK-25 Sayılı Mukzası, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2008/kdv/12010.htm>.

Danıştay Birinci, Üçüncü, Dördüncü, Beşinci, Altıncı, Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu, Onbirinci, İdarî Dava, Vergi Dava Daireleri tarafından verilen kararlar.

Değer, Nuri. *“İskontoya Uygulanacak KDV Oranı”*, 24.03.2008,
<http://www.ekocozum.com/blog/?p=1509>.

Doğrusöz, Bumin. *“Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satın Alınan Gayrimenkullerde Dört Yıllık Süre Özelgesi”*, Dünya Gazetesi, 16.01.2006.

Doğrusöz, Bumin. *“Faturaya İtiraz ve Hukuki Farkı”*, Referans Gazetesi, 28.05.2007.

Doğrusöz, Bumin. *“Faturalardaki Vade Farkı Kaydı”*, Referans Gazetesi, 07.04.2008.

Erdoğan, Yavuz. *“Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı”*,
http://www.msb.gov.tr/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=34.

Ertekin, Şirvan. *“Kamulaştırma Davaları ve 4650 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerin Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”*,
http://www.yayin.adalet.gov.tr/15_sayi%20i%C3%A7erik/%c5%9Eirvan%20ERTEK%C4%B0N.htm.

Finansal Kiralama Derneği (FİDER), **Leasing**,
http://www.tbb.org.tr/turkceduyurulariktisat_kongresiEk%206%20Leasing.pdf.

Finansal Kiralama Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetlerine İlişkin Yönetmelik, 28.4.1992 Tarih ve 21212 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Garanti Belgesi Uygulama Esaslarına Dair Yönetmelik, 14.06.2003 Tarih ve 25138 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın
B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231 Sayılı Muktezası,
<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105032>.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.34.16.01./KVK-13-7021 Sayılı Muktezası, **Vergi Dünyası**, Kasım 2006, Sayı:303.

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın
B.07.1.GİB.4.34.19.02./VUK-1/229 Sayılı ve 20.06.2007 Tarihli Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/usul2007/4865.htm>.

Gelir İdaresi Başkanlığı Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 27.06.2007 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.02-300-07-/ Sayılı Muktezası,
http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/kdv/kdv_347.doc.

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2007/14112 Tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.104 Sayılı Muktezası, <http://www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2007/kdv/14112.htm>.

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Muktezası (Yargı Kararları, **Vergi Dünyası**, Sayı: 316, Aralık 2007, s.273-274.).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV Sayılı Muktezası, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.06.17.01./14001-14 Sayılı Muktezası, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=106041>.

Gelir İdaresi Başkanlığı- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2008/22880 Tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.01/01/VUK-320/2008/MUK-44 Sayılı Muktezası.

Giresun Defterdarlığı'nın B.07.4.DEF.0.28.10.042/599 Sayılı Muktezası, **Vergi Sorunları**, Sayı:169, Ekim 2002.

İstanbul Defterdarlığı'nın 09.08.2001 Tarih ve KDV. MUK. B.07.4.DEF. 0.34.16. 812 Sayılı Muktezası, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza\(kdv/ornek136.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza(kdv/ornek136.htm).

İstanbul Defterdarlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-1/229-11470 Sayı ve 18.05.2005 Tarihli Muktezası, <http://www.mslimusaviriniz.com/mukteza/vuk32.htm>.

İstanbul Valiliği'nin KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.1/3-d.920 Sayı ve 24.02.2003 Tarihli Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/920.htm>.

İstanbul Valiliği'nin KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.1/3.5567 Sayı ve 25.09.2003 Tarihli Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/5567.htm>.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11902 Sayılı Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/350.htm> - 18k

İstanbul Ticaret Odası Yayınları: **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Vergi İncelemesi ve Buna Bağlı Olarak Ortaya Çıkan İdarî İşlemler**, İstanbul, 2005, <http://www.ito.org.tr/ITOPortal/Dokuman/Kitaplar/2005-17.pdf>

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/1-2-3-4-5-6, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması**, İstanbul, 15 Ocak 2006, <http://www.istanbulymmo.org.tr/ymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/03KAT%20KAR%C5%9CIL%C4%9EI%20%C4%BON%C5%9EAAT.pdf>.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu- 06/13-14-15-16-17, **Özel Mülkiyet Konusu Arsa Karşılığında Kat Sahibi Olunmasında, Arsa Karşılığında**

Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir Gayrimenkul Edinimi Olup Olmadığı ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı, İstanbul, 15 Mart 2006,

<http://www.istanbulymmo.org.tr/ymmoDOSYALARMaliPlatform15.ÖZEL%20MÜLKİYET%20KONU%20ARSA%20KARŞILIĞINDA%20ALINAN%20KATLARIN%20VERGİLENDİRİLMESİ%20KONUSUNDA%20DANIŞTAY%20KARARININ%20DEĞERLENDİRİLMESİ.pdf>.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu 08/5-6-7-8, Kambiyo Mevzuatında Son Değişiklik ve Değişiklikten Sonra İhracat İstisnası ile İlgili KDV İadesinde Ortaya Çıkan Tereddütler, İstanbul, 15 Şubat 2008,

http://www.istanbulymmo.org.tr/ymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/2008_05.%20kambiyo%20mevzuatında%20yapılan%20degisiklikler.pdf.

Kahraman, Abdullah. *“İslâm Borçlar Hukukunda Takas İşlemi”*,

<http://www.cumhuriyet.edu.tr/dergimakale232.pdf>.

Karayolları Taşıma Yönetmeliği, 25.02.2004 Tarih ve 25384 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 30.06.1993 Tarih ve 41304 Sayılı Muktezası; <http://turmob.org.tr/turmob/basin/m16.201.doc>

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün B.07.0.GEL.0.29/2922-230-834/1867 Sayı ve 16.01.1997 Tarihli Muktezası.
http://www.alomaliye.com/sevk_irsaliyesi.htm.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 04.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.053/5324-191/32761 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmob/basin/m16.201.doc>

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 22.05.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5279-45-112/19201 Sayılı Muktezası,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.01.2000 Tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5210-6/689 Sayılı Muktezası,
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 12.06.1991 Tarih ve 42059 Sayılı Muktezası, <http://turmob.org.tr/turmob/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı’nın 30.06.1993 Tarih ve 80/2556/41473 Sayılı Muktezası,
<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&id=42923>

Maliye Bakanlığı’nın 29.08.2002 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-221/036501 Sayılı Muktezası,
http://www.yaklasim.com/danistay/read_result.asp?file_name=/danistay/kanunlar/004/04010002022.htm.

Maliye Bakanlığı'nın 21.02.2008 Tarih ve B.07B1BGİB.0.01.53/5301-17555 Sayılı Muktezası,
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080512002.htm>.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.06.1993 Tarih ve 80/26-2/41304430.673-41304 Sayı Muktezası;
<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 27.01.1995 Tarih ve 459 Sayılı Muktezası; <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 29.03.1996 Tarih ve 2126 Sayılı Muktezası; <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 04.10.2000 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.24.25-23129/5319 Sayılı Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek53.htm>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 09.08.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.812 Sayılı Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek136.htm>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 12.10.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.4842 Sayılı Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek179.htm>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 19.11.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.5602 Sayılı Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek198.htm>.

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı'nın 06.12.2001 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.5993 Sayılı Muktezası,
<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek213.htm>.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.01.1997 Tarih ve 2493 Sayılı Muktezası, <http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 06.05.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-185/18592 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.05.1997 Tarih ve B.07.0.GEL..0.53/5324-189/22128 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.08.1997 Tarih ve B.07.GEL.053/5324-191/32761 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m16.201.doc>

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.01.1999 Tarih ve 8.07.0.GEL.O.54/5426-7/1811 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmob/basin/m16.201.doc>.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 28.06.2004 Tarih ve B.07.0.GEL.O.54/5424-216-29998 Sayılı Muktezası,
<http://turmob.org.tr/turmob/basin/m16.201.doc>.

Oktaý, Cemali. *“Ciro Primi Olarak Adlandırılan Ödemelerin Ticari Kazanç ve KDV Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebe Kayıtları”*,
<http://www.nurettinkarakaya.com/ciro.htm>.

Operational and Financial Leasing,
www.uktradeinfo.com/pagecontent/infosheets/operational.pdf.

Özdan, Vedat. *“TTK Tasarısının ve E-Fatura Tebliğinin AB Müktesebatına Uyumu”*, **Dünya Gazetesi**, 28.05.2008.

Self-Billing, <http://www.odetle.se/files/seminarier/dok-20042/-18-Wille-Lindgren.pdf>. (Erişim:27.05.2008).

Seviğ, Veysi. *“Hukuki Teslim- Fiilî Teslim”*, **Dünya Gazetesi**, 15.10.2002.

Seviğ, Veysi. *“Soru ve Cevap”*, **Dünya Gazetesi**, 04.11.2006,
http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=1540.

Seviğ, Veysi. *“Hurda ve Atıklarda Katma Değer Vergisi”*, **Referans Gazetesi**, 03.08.2007,
(http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=75149&ForArsiv=1).

Seviğ, Veysi. *“Cebri İcra Yoluyla Satışlar KDV'ye Tâbidir”*, **Referans Gazetesi**, 07.08.2007.

Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz. *“Kur Farkının Belgelendirilmesi ve KDV”*, **Referans Gazetesi**, 19.08.2009.

Sinerji Mevzuat ve İctihat Programları.

Sirmen, Lale. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ders Notları**, Ankara: 2002-2003.

Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating the Turnover Taxes- Common System of Value Added Tax: Uniform Basis of Assessment (77/388/EEC)- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:EN:HTML>.

Sönmez, Feriştah. “12 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı- Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, (Erişim: 01.07.2008), http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/Feristah_I.doc.

Tüketici Sorunları Hakem Heyeti Yönetmeliği, 25186 Sayılı ve 01.08.2003 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu Hakkında çıkarılan 32 Sayılı Karar 11.08.1989 Tarih 20249 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Yalçın, Hasan. “*Konsinye Satışlarda Fatura Ne Zaman Düzenlenir?*”, **Hürriyet Gazetesi**, <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/20/31101.asp>.

Yargıtay İkinci, Dördüncü, Beşinci, Sekizinci, Onbirinci, Onikinci, Onüçüncü, Ondördüncü, Onbeşinci, Onsekizinci, Ondokuzuncu, Yirmibirinci Hukuk Daireleri ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu ile Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu Kararları.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.1.1961 Tarih ve 10703- 10705 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

818 sayılı Borçlar Kanunu, 08.05.1926 Tarih ve 366 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

1580 sayılı Belediye Kanunu, 14.04.1930 Tarih ve 1471 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 09.06.1932 Tarihinde kabul edilip, 19.06.1932 Tarih ve 2128 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu, 16.05.1984 Tarihinde kabul edilmiş, 24.05.1984 Tarih ve 18410 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, 28.06.1985 Tarih ve 18795 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır

4458 sayılı Gümrük Kanunu, 27.10.1999 Tarihinde kabul edilmiş olup, 04.11.1999 Tarih ve 23866 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4721 sayılı Türk Medenî Kanunu, 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 22.01.2002 Tarih ve 24648 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır

4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 19/07/2003 Tarih ve 25173 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

5622 Sayılı Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğünün Gümrük Müsteşarlığına Bağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 05.04.2007 Tarihinde kabul edilmiş olup, 17.04.2007 Tarih ve 26496 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

5912 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 07.07.2009 Tarih ve 27281 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 Tarih ve 8489 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 (M) Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1984 Tarih ve 18622 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

15 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 21.07.1985 Tarih ve 18818 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır

23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 18.07.1986 Tarih ve 19168 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.1987 Tarih ve 19681 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

27 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 05.03.1988 Tarih ve 19745 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 16/12/1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 01.08.1989 Tarih ve 20239 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

38 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 16.10.1991 Tarih ve 21023 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 25.12.1995 Tarih ve 22504 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 24.04.1996 Tarih ve 22620 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

57 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 26.12.1997 Tarih ve 23212 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

85 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 19.03.2002 Tarih ve 24700 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

86 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 05.07.2002 Tarih ve 24806 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

97 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 31.12.2005 Tarih ve 26040(4.M) Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmışlardır.

105 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 30/06/2007 Tarih ve 26568 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

110 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 11.07.2008 Tarih ve 26933 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

173 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

253 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22.01.1997 Tarih ve 22885 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

319 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 01.07.2003 Tarih ve 25155 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

12 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı, 26122 Sayı ve 28.03.2006 Tarihli Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<http://tdkterim.gov.tr/seslisozluk/>

<http://www.das.org.tr/tr/dosya/kongre/kong2007/sunu/sevgili.gurel-das-2007-sunu.pdf>.

<http://dictionary.reverso.net/french-english/%C3%A9chantillon>

<http://www.tureng.com/default.aspx?keyword=consignee&m=3>.

<http://sozluk.sourtimes.org/show.asp?t=konsinye>

<http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAAF6AA849816B22EF05A79F75456518CA>.

<http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=328277>.

<http://www.adalet.gov.tr/hukuksozlugu.htm#m>

<http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=islemdetay&Id=24>.

<http://www.tkgm.gov.tr/ana.php?Sayfa=islemdetay&Id=59>

<http://www.kazanci.com.tr/>.

<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>.

<http://www.mevbank.com/>

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/>