



Neslihan İÇTEN İNCE (*)

TESLİM-TESLİM SAYILAN HALLER İLE HİZMET-HİZMET SAYILAN HALLER

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "**Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler**" başlıklı 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ile hizmet ifaları vergiye tabi bulunmaktadır. Madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için;

- İşlemlerin Türkiye'de yapılmış olması ve
- İşlemlerin Kanunun 1. maddesinde sayılan

mal teslimleri ve hizmet ifaları olması gerekmektedir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması ise mal teslimleri, hizmet ifaları ve uluslararası taşımacılık yönünden ayrı esaslara bağlamıştır.

a) Mal teslimlerinin Türkiye'de yapılması:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinin (a) bendi hükmü ile mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için yeterli görülmüştür. Yani mal teslimlerinde mal teslim eden şahsın uyruğuna bakılmaksızın teslim Türkiye sınırları içinde yapılmışsa vergiye tabi olacak; Türkiye

dışında yapılan mal teslimleri ise vergi dışı kalacaktır. Diğer bir deyişle bir Türk vatandaşının Türkiye dışındaki mal teslimleri vergilendirilmeyecek, buna karşılık yabancı uyruklu bir şahsın Türkiye içinde yaptığı mal teslimleri vergiye tabi tutulacaktır.

b) Hizmetin Türkiye'de yapılması:

Hizmet ifalarında işlemin Türkiye'de yapılmış sayılması için, Kanunun 6. maddesinin (b) bendine göre hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

c) Uluslararası taşıma işlerinin Türkiye'de yapılan kısmı:

Kanunun 7. maddesine göre Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde hizmetin (taşıma işinin) iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Bu hüküm ile Kanunun 1. maddesindeki Türkiye'de yapılan işlemler vergiye tabidir" hükmü karşısında uluslararası taşıma işlerinin sadece iç parkura isabet eden kısmı vergilendirilecek, hizmet bedelinin iç parkur dışına isabet

(*) Vergi Denetmeni

eden kısmı ise vergi dışı kalacaktır. İç parkur, Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır.

Bu makalemizde; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda tanımlanmış olan teslim, teslim sayılan haller ile hizmet, hizmet sayılan haller üzerinde durulacaktır.

2- TESLİM-TESLİM SAYILAN HALLER ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

a) Teslim

Teslim, Kanunun 2. maddesinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır.

Katma değer vergisinin konusu "teslim ve hizmetlere" bağlanmak suretiyle tespit edilmiştir. Mal tesliminin temelinde ise satış, trampa veya bağışlama şeklinde bir akit vardır.¹

Buna göre;

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

38 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne² göre Ödünç Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması: Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi ile ticari, sınaî, zirai ve

serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabi tutulmuştur. 1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin³ (II/A-1) bölümünde, teslimin; mal üzerindeki tasarruf etme, yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğu ve bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesinin teslim sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan "karz" akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durumda, Borçlar Kanunu'nun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan "karz" akdine dayalı olarak ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

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

Komisyonculara gönderilen mallar: Malın satılmak üzere komisyoncu vb.'ye gönderilmesi katma değer vergisinde teslim hükmünde değildir. Bu hallerde mülkiyet devrini gerektiren bir sözleşme bulunmamaktadır. 10. maddede ayrıca hükme bağlanmış olduğu üzere teslim (vergiyi doğuran olay) komisyoncu tarafından yapılan satış üzerine, malın alıcıya tevdi gönderilmesi ile meydana gelmiş olacaktır.⁴

¹ Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99, s.166.

² 16.10.1991 tarih ve 21023 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99, s.168.

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

4- Maddenin 2. bendinde ise zincirleme akitlerde teslimin nasıl tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar hükmü teslimlerin her biri ayrı birer teslim sayılacaktır. Bu hallerde, mülkiyet devrini gerektiren sözleşme eksiksiz olarak tekemmül etmiş, aradaki alıcılardan her birinin malı teslim alma hakkı doğmuştur. Katma değer vergisi bir tedavül vergisi olduğundan, mal aradaki aşamada fiilen el değiştirmese bile, her birinde vergileme yapma gerekliliği doğmuş olur.⁵

5- Maddenin 3. bendine göre ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılacaktır. Örneğin, A Belediyesinin konutlara yapmış olduğu su dağıtımları hizmet olarak değil mal teslimi olarak katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

6- Maddenin 4. bendine göre kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılacaktır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanacaktır.

7- Maddenin 5. bendine göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayi-

ninde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır.

30 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne⁶ göre Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması: Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

- Arsa karşılığı yapılan konut teslimlerinde KDV uygulaması hakkında Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.12.2007 tarih ve 1626 sayılı özeldesisi şu şekildedir:⁷

"İlgi (a)'da kayıtlı yazınızda özetle, ... Vergi Dairesinin ... vergi numarasında müteahhitlik faaliyetinden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olduğunuz, ... ile varis olarak sahip olduğu arsanın üzerine inşa edilecek dairelerinin belirli yüzdesine

⁵ Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99, s.168.

⁶ 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ www.adanavdb.gov.tr

sahip olmak ve arsa olan gayrimenkulün cinsinin daire (mesken) olarak değiştirilmesi karşılığında, şirketinizin arsa üzerine inşaat yapmasına müsaade ettiği, şirketinizin de inşa edeceği dairelerden ticari emtia olarak kendisine kalacak daire miktarına razı olduğundan sözleşmeyi imza ettiği, sözleşme gereği inşaatın tamamının maliyeti şirketinize düşen belirli yüzdedeki dairelerin maliyeti olduğu, arsa sahibinin herhangi bir maliyet yüklenmediği, şirketiniz tarafından arsa sahibi adına fatura düzenlenip, katma değer vergisi hesaplanacağı konusunda çözüm aradığınız açıklanarak, konu ile ilgili bilgi verilmesi istenmektedir.”

“... arsa sahiplerine arsa karşılığı yapılan konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.”

b) Teslim Sayılan Haller

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla Kanunun 3. maddesinde bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. Bu haller aşağıda açıklanmıştır.

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

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

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

4- HİZMET-HİZMET SAYILAN HALLER ve ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanunun 4. maddesinde “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler” şeklinde tanımlanmış ve bu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere maddede hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış ve hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmek suretiyle maddede sayılan ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacak, ileride değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanım ve verilen örneklere göre hizmet olarak değerlendirilecektir.

Vergi idaresi, ticari, sınai, zirai ve mesleki iş-letme ile ilgili olan her türlü işlemi, somut bir mal teslimi ile ilgili bulunmadığı takdirde hizmet say-
ma anlayışındadır.⁸

Maddenin 2. fıkrasına göre bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların her biri ayrı birer işlem sayılacak ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır.

Garanti Kapsamında Yapılan Teslimler: Günümüzde özellikle makine ve dayanıklı tüketim mallarının satışını gerçekleştiren işletmelerin, satışını yaptırdıkları makine, tesisat, araç ve gereç için ücretsiz tamir, bakım ve yenileme hizmeti garantisi vermeleri zorunlu ve yaygın bir uygulamadır. Satıcı firmaların garanti süresi içerisinde ve garanti belgesi kapsamında müşterilerine sağladığı bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığı esasında satış fiyatının içinde kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Bu nedenle, garanti kapsamında gerçekleştirilen teslim ve hizmetlerin karşılığının bulunmaması herhangi bir bedel tahsil edilmemesi, ayrıca garanti konusunu oluşturan makinaların satışı esnasında yapılacak olan ve bu tür teslim ve hizmetlerin de satış fiyatına dahil edilerek vergilendirilmiş olması dikkate alınarak söz konusu teslim ve hizmetler için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Kısacası, satıcıların garanti süresi içinde müşterilere sağladıkları bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetleri katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak, garanti kapsamı ve garanti sözleşmesi dışında yapılacak teslim ve hizmetler için fatura düzenlenmesi gerekmekte olup, bu durumda işlem katma değer vergisine tabi olacaktır.

50 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne⁹ göre Promosyon Ürünlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu: Firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

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

Örnek: (A) gazetecilik firması; periyodik dönemler halinde veya her gün gazetenin yanında ek olarak bir dergi vermektedir. Gazetenin satışını artırmak amacıyla ve ayrıca bir bedel alınmaksızın verilen bu dergi, işletmede yaratılan katma değer bir unsuru niteliğinde olduğundan tesliminde ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Gazete ve derginin teslimi aynı oranda katma değer vergisine tabi olduğundan, dergi için yüklenen verginin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

⁸ Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99, s.201.

⁹ 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre Numune ve Eşantyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu: Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,

- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi, halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmasının ünvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtımaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek: Şampuan imalatı ile uğraşan (A) firması, satışını yaptığı şampuanları bir kere kullanmaya mahsus miktarlarda poşetleyerek, tüketicilerin posta kutularına koymak suretiyle dağıtmıştır. Ayrı bir satışa konu olmayacak şekilde tüketiciye yönelik ve reklam gideri mahiyetinde verilen, ayrıca ambalajında numune olduğu belirtilen bu şampuanlar için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu olmayacak, bu ürünlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

- Bir şirketin alışveriş yapan müşterilerine çekilişle vereceği otomobillerin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacağı hakkındaki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.05.2007 tarih ve 39695 sayılı özelgesi şu şekildedir:¹⁰

"Buna göre, adı geçen şirketin alışveriş yapan müşterilerine çekilişle vereceği otomobillerin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin ise 50 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

Ciro Primlerinde Katma Değer Vergisi: Uygulamadaki tipik örnek, ciro primlerinin mal olarak alınmasıdır. Vergi idaresi ciro primlerini hizmet ifasının karşılığı olarak görmektedir.¹¹ 26 se-

¹⁰ www.gib.gov.tr

¹¹ Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99, s.203.

ri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne¹² göre, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yılsonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabasının sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

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

Yine Kanunun 5. maddesine göre vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması da hizmet sayılacak, dolayısıyla vergiye tabi tutulacaktır.

- **Danıştay 9. Dairesi'nin 08.06.2006 tarih 2005/1734 Esas, 2006/2351 no.lu Kararı:** Otelin tanıtımını yapacak, konaklama ve ziyafet organizasyonları düzenleyebilecek kişiler ile otele müşteri getirebilecek tur operatörlerinin bedelsiz olarak otelde konaklatılmaları işlemi 50 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen KDV'ye tabi tutulmayacak promosyonlar kapsamına girmektedir. KDV'ye tabi bulunan bu hizmetlerde

KDV matrahı, emsal konaklama bedeli olacaktır.¹³

"...davacı şirketin ihtilaf konusu dönemde birtakım müşterilerine konaklama hizmeti verdiği, verilen bu hizmet karşılığında para tahsil edilmediği ve fatura düzenlemediğinin anlaşılması üzerine davacının hizmet verdiği odaların fiyatları dikkate alınarak tespit edilen emsal bedel üzerinden bulunan matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır. Olayda şirketin bedelsiz hizmet verdiği kişilerin, otelin reklamını yapacak yerli ve yabancı gazeteciler, otelin tanıtımını yapacak, konaklama ve ziyafet organizasyonları düzenleyebilecek kişi ve kuruluşlar ve yine otele müşteri getirebilecek seyahat acentaları ve tur operatörleri olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda şirketin bedelsiz olarak verdiği bu hizmetin gerçekte bedelsiz bir hizmet olmadığı ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar şirketin hizmetin verildiği anda maddi bir bedel tahsil etmese de, bu hizmetlerden para dışında bir menfaat elde edildiği açıktır."

- **İnternet sitesine ödenen üyelik bedelinin KDV karşısındaki durumu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.11.2008 tarih ve 10867 sayılı özelgesi şu şekildedir:**¹⁴

"Buna göre, firmanızca internet üzerinden hukuk sitenizden (www....com) , bütün faiz ve alacak hesaplamalarını, icra takipleri kapak hesaplamalarını, ... e-takip programını, adli ve idari dilekçe şablonlarını yasa ve içtihatlarla uygun olarak hazırlayıp kullanıma sunma hizmetiniz karşılığı tahsil edilen abonelik ücreti genel oranda katma değer vergisine tabi olacaktır."

¹² 31.12.1987 tarih ve 19681 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ Şükrü KIZILOĞLU, "Danıştay Kararları ve Özelgeleri", Cilt 8, s. 1068.

¹⁴ www.ivdb.gov.tr

5- SONUÇ

Bu yazımızda, 3065 sayılı KDVK'nun 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ve maddede sayılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının vergiye tabi bulunduğu örneklerle anlatılmaya çalışılmıştır. Söz konusu madde metninden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için; işlemlerin Türkiye'de yapılmış olması ve işlemlerin Kanununun 1. maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifaları olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 38 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.
- Yılmaz ÖZBALCI, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Temmuz 99.
- Şükrü KIZILOĞLU, "Danıştay Kararları ve Özelgeler", Cilt 8.
- www.ivdb.gov.tr
- www.gib.gov.tr
- www.adanavdb.gov.tr