



KATMA DEĞER VERGİSİ'NDE ÖRNEKLERLE TESLİM ve TESLİM SAYILAN HALLER

Gülümser ONĞUN^(*)

ÖZET

Katma Değer Vergisi'nin ikinci maddesinde düzenlenen teslim kavramı, oldukça geniş bir kavramdır. Malın alıcıya, alıcı adına hareket edenlere, nakliyeciyeye tevdi, zincirleme akit, su, elektrik gibi dağıtımlar, kap ve ambalaj gibi döküntü malların geri verilmesinin mutad olduğu durumlarda bunlar dışında kalanlar, trampa teslim sayıldığı gibi; kısım kısım teslim, karz akdi, bedelsiz tasarruf hakkının nakli, faturasız mal satışı, arsa karşılığı inşaat işi gibi özellikli durumlarda teslim kapsamına girmektedir. Buna karşılık; ariyet ve ödünç anlaşmaları, mal tesliminden önce bedelinin tahsil edilmesi, depozito ve teminatlar, garanti kapsamındaki teslimler, satış vaadi sözleşmesi, eşantıyon ürünlerin teslimi, KOSGEB'in bedelsiz teslimleri, yurt dışından sağlanan krediler gibi özellikli durumlarda ise teslim söz konusu olmamakta ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Bunların yanında; promosyon, ceza tazminatlar, gayrimenkul teslimleri gibi konular içinde bulundukları durumlara göre KDV uygulaması yönünden farklılık göstermektedir. Teslim sayılan haller ise Kanunun üçüncü maddesinde düzenlenmiş olup; işletmeden çekilen mallar, mülkiyeti muhafaza kaydıyla zilyetlik hakkının devri, vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı olarak sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler: KDV, Teslim, Teslim Sayılan Haller.

1- GİRİŞ

Teslim ve teslim sayılan haller, Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından oldukça önemlidir. Ayrıca fazlaca bulunan özellikli durumlar bu konuyu daha da önemli hale getir-

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

miştir. Bu nedenle; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisinin ikinci ve üçüncü maddelerinde düzenlenen teslim ve teslim sayılan haller kavramları örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada; mümkün olduğu kadar fazla özellikli durum ve örnek anlatılarak bu konudaki tereddütler giderilmeye çalışılacaktır.

2- TESLİM

3065 Sayılı Katma Değer Kanununun 2. maddesi ile ayrıca 1, 23, 26, 30 ve 38 sayılı KDV Genel Tebliğleriyle teslim kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

3065 Sayılı KDV Kanunu Madde 2: Teslim

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

Kanunun 2. maddesinin 1. bendi ile ilgili olarak *1 seri nolu KDV genel tebliğinde*; teslimin tasarruf hakkının (mülkiyet) başkasına devrinin kastedildiği belirtilerek, ariyeten veya ödünç olarak (malın geri alınmak üzere) verilmesi kavramlarının teslim sayılmadığı belirtilmiştir.¹ Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan “karz” akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durumda, Borçlar Kanununun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan **“karz” akdine dayalı olarak ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.**²

Bununla birlikte teslimin gerçekleşmesi için malın alıcıya ulaşmış olmasının şart olmadığı belirtilerek, alıcının da bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden alıcının memuru, vekili, gönderilmek üzere nakliyeciyen sürücüye tevdi de teslim hükmündedir demektir.³ Ancak burada da verginin doğum anı tereddüt oluşturmaktadır. Gülerman’a göre; bir **satış işleminde teslim olayının gerçekleşmesi irsaliyenin düzenlenme tarihi değil, malın sevk tarihi olması gerektiğini** belirtmiştir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay da malın sevk edildiği tarih olacaktır. Ayrıca ya satıcının malı kısmı kısmı teslim ettiği veya alıcının kısmı kısmı teslim aldığı veya nakliyecinin kısmı kısmı nakledebildiği **kısımlı teslimlerde de; her kısım için ayrı sevk irsaliyesi, fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerektiğini** belirtmiştir.⁴

Ayrıca malın tasarruf hakkının devrinin de mutlaka bir bedel karşılığı olması şart koşulmamış, bedelsiz teslimlerin örneğin hibenin de emsal bedeliyle vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.⁵

Gülerman; Danıştay 11. Dairesi’nin, 13.05.1999 tarih ve E.1997/3863 ve K. 1999/868 sayılı Kararı’nda “bedelsiz mal bulundurduğu saptanan ve 10 günlük sürede alış belgelerini ibraz, edemeyen

¹ 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

² 38 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

³ 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği

⁴ Gülerman Adnan (Prof.Dr., YMM), Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007, s.12.

⁵ 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

mükellef adına yapılan tarhiyatın yerinde olduğu" gibi benzer kararlar verildiğini belirtmiştir. VUK'un 231/5. Maddesinde; "Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenir" (5035 Sayılı Kanunla değişmeden önceki süre 10 gündür) ve "bu süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır" denildiğini hatırlatarak, bu süre içinde **düzenlenmeyen faturaların KDV sorumluluğunu ortadan kaldırmaması gerektiğini**, hatta KDV sorumluluğunun yanında fatura düzenlenmediği için ayrıca hukuki bir sorumluluğun doğacağını belirtmiştir. Ayrıca Gülerman, **mal teslim alınmadan önce ödemenin yapılmasının KDV'yi doğurmayacağına** dikkat çekmiş ve bu bedelin Danıştay kararlarında "avans" olarak nitelendirildiğini, bu durumda ise vergiyi doğuran olayın mal bedelinin teslim alındığı anda değil, malın teslim edildiği anda gerçekleşeceğini belirtmiştir.⁶

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

Maddenin ikinci bendinde 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.⁷

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

Maddenin üçüncü bendinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi sayılmış ve ortaya çıkabilecek tereddütler giderilmiştir. **Örneğin;** belediyelerin konutlara doğalgaz dağıtım işlemleri, hizmet olarak değil, mal teslimi olarak vergilendirilecektir.⁸

4. (3297 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) 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.

Örneğin; çiftçilerin Şeker Fabrikalarına teslim ettikleri şeker pancarı karşılığında Fabrika pancar bedeli dışında çiftçiye ayrıca bedelsiz küspe de veriyorsa küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılmayacaktır. Ancak teslim alınan şeker pancarı karşılığı verilmeyen (yani verilmesi mutad olmayan) diğer bir deyişle çiftçiye istihkakı dışında bir bedel karşılığı satılan küспенin çiftçiye verilmesi teslim sayılarak vergilendirilecektir. Aynı şekilde küspe ve diğer tali maddelerin çiftçi dışındakilere teslimi de vergiye tabi olacaktır.⁹

3065 sayılı Kanunun 2/4. maddesinde yapılan değişiklik ile döküntü ve tali maddelerde olduğu gibi geri verilmesi mutad kap ve ambalajlarda da teslimin bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kap ve ambalaj içine konulan maddelerin el değiştirmesinde, geri verilmeleri mutad olmak şartıyla kap ve ambalajlar teslim edilmiş yani mülkiyeti devredilmiş sayılmayacak, bunun gibi bir sonucu olarak kap ve ambalajlara ait tutarlar teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Ancak, kap ve ambalajların boş olarak veya içlerine konulan madde ile birlikte

⁶ Gülerman Adnan (Prof.Dr., YMM), Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007, s.11.

⁷ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; Katma Değer Vergisi Ders Notları, (VDY Adayları Eğitim Semineri) Ocak 2011, s.3,

⁸ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.3.

⁹ I Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

geri dönmeyecek şekildeki teslimleri vergiye tabi olacaktır. *Geri dönmek üzere teslim edildiği halde geri dönmeyeceği kesinlik kazanan kap ve ambalajlar için de katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.*¹⁰

23 seri nolu KDV genel tebliğine yukarıda anlatıldığı şekliyle örnek vermek gerekirse; bir adet damacana içinde su alındığında damacanın (plastik-cam bidon) içindeki su tüketildikten sonra geri verilmesi mutad, alışlagelmiş bir durum olduğu için içindeki su için KDV ödenirken damacana için ayrıca KDV ödenmeyecektir. Buna karşılık satın alınan örneğin kutu kolaların kutularının günlük hayatta teslimi sözkonusu olmadığı için, kutusuyla birlikte KDV'ye tabi olduğunu söylemek mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanununun 3297 sayılı Kanunla değişik 2/4. maddesine göre, kap ve ambalajların geri verilmelerinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan şeyler itibariyle yapılmış sayılmaktadır. Buna göre, geri verilmesi mutad olan ambalaj maddelerinin içine konuldukları maddelerle birlikte tesliminde vergi, asıl maddenin bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda, ambalaj maddesi verginin kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulmayacaktır.¹¹

Ambalajlanarak satılması mutad olan maddelerin tesliminde, faturada ambalaj için ayrıca bir bedel gösterilmemesi, yani teslim bedelinin ambalaj maddesine ait tutarı da içine alacak şekilde tek tutar olarak ifade edilmesi gerekir. Bu durumda, ambalaj malzemesi, asıl maddenin tabi olduğu şartlara göre vergilendirilecektir. Diğer bir anlatımla, asıl madde indirimli oranda vergiye tabi ise bu teslimin tamamı için indirimli oran uygulanacaktır.¹²

Örnek vermek gerekirse; sandıklarla yapılan limon satışında, sandıkların geri alınmasının mutad olmadığı hallerde, kesilen limon faturası sandık bedelini de kapsayacaktır. Böyle bir durumda, sandık bedellerinin faturada ayrıca gösterilmesi söz konusu değildir.

Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu haller, satıcı firmanın bu maddeleri aktifleştirerek amortismanına tabi tuttuğu hallerdir. Örneğin, tüpgaz satışlarında boş tüpün geri verilmesi mutad bir olaydır. Çünkü, boş tüpü, satıcı firma aktifleştirerek amortismanına tabi tutmaktadır. Ayrıca, bir malın amortismanına tabi tutulabilmesi için, o malın işletmede bir yıldan fazla kullanılmasının gerekli olduğu açıktır.¹³

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir demektir. Teslimin tayininde ise bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli olmadığı belirtilerek, trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslimin gerçekleşmiş sayılacağı belirtilmiştir. 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 bunlarda vergiye tabi tutulacaktır demektir¹⁴. Bahse konu tebliğde; *kısmi trampa ile ilgili olarak başkaca bir bedel belirtilmediği için kısmi trampa da da malların emsal bedelleriyle vergiye tabi olacağı anlaşılmaktadır.* An-

¹⁰ 23 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

¹¹ 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

¹² 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

¹³ 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

¹⁴ 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

cak; trampa edilen malların VUK hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, büyük olan emsal bedel üzerinden birbirlerine fatura kesmek suretiyle mal değişimini gerçekleştirebilirler.¹⁵

2.1- Gayrimenkullerde Teslim

Taşınmazların mülkiyetinin değişmesi de KDV borcunun doğması bakımından önem taşımaktadır. Burada da önemli olan mülkiyetin el değiştirmesinin Medeni Kanunun 633. maddesi uyarınca tapu kütüğüne tescil ile geçerlilik kazanmasıdır. Borçlar Kanunu gayrimenkul satımını resmi senede bağlamıştır. Yine Medeni Kanunun 213. Maddesinde de “Bir gayrimenkulün şartla satımı halinde şart tahakkuk etmedikçe satım tapu siciline kaydedilemez” denilmektedir.¹⁶

Teslim kavramı ile ilgili olarak 26 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 10. maddesine göre yapılan gayrimenkul teslimlerinde istisna uygulaması örnekli açıklamasıyla aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.¹⁷

2.1.1- İstisnanın Uygulanması

Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen geçici 6. madde hükmü ile tam mükellefiyete tabi kurumların 1987, 1988 ve 1989 yıllarında, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 10. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde yaptıkları gayrimenkul teslimleri, katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur.

Söz konusu hüküm uyarınca, katma değer vergisinden müstesna tutularak satışı yapılan gayrimenkullerin tam mükellef kurumlarca iktisabında yüklenilen ve satışın yapıldığı vergilendirme dönemine kadar indirimle giderilemeyen katma değer vergileri, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 10. maddesi hükmü uyarınca bu satış işleminden doğan karın, satışın peşin olarak yapılması halinde tamamının satışın yapıldığı yılda; satışın vadeli olarak yapılması halinde ise satışın yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren iki yıl içinde ödenmiş sermayeye dönüştürülmesi gerekmektedir. Ancak, gayrimenkulün vadeli satışı nedeniyle kazancın tamamının, teslimi izleyen takvim yılı başından itibaren iki yıl içinde ödenmiş sermayeye dönüştürülemediği halinde, gayrimenkulün satış bedelinden ödenmiş sermayeye dönüştürülen kısım düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre, teslim dolayısıyla oluşan vadeden itibaren gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir.

Bu işleme uygulanacak katma değer vergisi oranı, teslimin yapıldığı tarihte yürürlükte olan orandır.

Örnek:

Tam mükellefiyete tabi bir anonim şirket, aktifinde 20.000 lira bedelle kayıtlı bir gayrimenkulünü 7.5.1987 tarihinde 140.000 liraya vadeli olarak satmıştır.

Şirket, bu gayrimenkulün satışından (birikmiş amortisman ve yeniden değerlendirme fonu da dikkate alınarak) 130.000 lira kar elde etmiştir.

¹⁵ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.4.

¹⁶ Gülerman Adnan (Prof.Dr., YMM), Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007, s.10.

¹⁷ 26 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

Gayrimenkulün vadeli satışı nedeniyle satış karının yıllar itibarıyla sermayeye ilavesi şöyle olmuştur.

1987 yılı içinde	35.000.-TL
1988 yılı içinde	40.000.-TL
1989 yılı içinde	40.000.-TL
TOPLAM	115.000. -TL

Örneğimizde de görüleceği üzere, vadeli gayrimenkul satışından elde edilen kazancın tamamı, teslimi takip eden takvim yılı başından itibaren iki yıl içinde ödenmiş sermayeye dönüştürülemediği.

Bu durumda, gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecek katma değer vergisi şöyle hesaplanacaktır.

Gayrimenkul Satış Tutarı	140.000 TL
31.12.1989 tarihi itibarıyla	
Sermayeye eklenen toplam tutar	115.000 TL
Katma değer vergisi matrahı	25.000 TL
Katma değer vergisi (25.000 x %12)	3.000 TL

Örnekte gayrimenkul 7.5.1987 tarihinde satıldığından, bu satışla ilgili katma değer vergisinin vade tarihi 25.6.1987 tarihi olup, bu tarihten 3.000 liralık katma değer vergisinin ödeneceği tarihe kadar geçen süre için 6183 sayılı Kanuna göre gecikme zammı hesaplanacaktır.

2.2- Arsa Karşılığı İnşaat İşinde KDV Uygulaması

30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile; arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.¹⁸

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. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1- Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil 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 işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2.2.2- Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan

¹⁸ 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.

2.3- Teslimde Özellikli Durumlar

2.3.1- Depozito ve Teminatlar

Depozito ve teminatlar, bir teslim veya hizmetin yapılması veya yapılmamasına göre uğranılacak zararın giderilmesine yönelik olarak güvence amacıyla alındıkları için, bir teslim veya hizmet söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle depozito ve teminatlar KDV'ye tabi olmayacaktır.¹⁹ Örneğin; elektrik aboneliği başlangıcı için alınan güvence bedeli KDV'ye tabi olmayacaktır.²⁰

2.3.2- Ceza ve Tazminatlar²¹

Bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturan ya da bunlara ilişkin bedellerin ödenmesine ilişkin olarak ortaya çıkan ceza ve tazminatlar söz konusu teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. **Örneğin;** elektrik faturasının geç ödenmesi nedeniyle uygulanan gecikme cezası KDV'ye tabi olacaktır.

Bir teslim veya hizmete ilişkin bedelin ödenmesiyle ilişkili olmayan ceza ve tazminatlar ise KDV'nin konusuna girmeyecektir. **Örneğin;** kaçak elektrik kullanımının tespiti nedeniyle kesilen ceza KDV'nin konusuna girmeyecektir.

2.3.3- Satış Vaadi Sözleşmeleri²²

Satış vaadi sözleşmelerinde, sözleşmeye konu malların tasarruf hakkı henüz devredilmemekte, sadece alıcıya vaatte bulunmaktadır. Kanunun 2. maddesinde tanımlanan teslimin gerçekleşmesi için tasarruf hakkının devredilmesi şart olduğu için satış vaadi sözleşmeleri KDV'nin konusuna girmemektedir.

2.3.4- Promosyon Ürünleri Numune ve Eşantıyon Malların KDV Karşısındaki Durumu²³

Bir malın yanında ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin başka bir malın verilmesi veya numune ya da eşantıyon mallar verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimler ile gazete, dergi vb. yayın faaliyetinde bulunan kuruluşların, bu yayınlarının tirajını artırmak amacıyla düzenledikleri promosyon kampanyalarının katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

¹⁹ Altındağ Mehmet, Vergi ve Revizyon Rehberi, s.357. (Akt. Beşir Atmaca, Ahmet Gezgin; a.g.e., s.7.)

²⁰ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.7.

²¹ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.7.

²² Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.7.

²³ 50 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

2.3.4.1- Promosyon Ürünleri

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

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

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

Bu durum, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29/4'üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının;

- Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması,
- Satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görülmüştür.

Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "indirilecek katma değer vergisi" hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır.

Promosyon ürününün tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle “indirilecek katma değer vergisi” hesabına alınmış olan katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, “indirilecek katma değer vergisi” hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

- Promosyon, ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde “indirilecek katma değer vergisi” olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin 47’nci satırına dahil edilerek beyan edilecek ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

$$\text{Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı} \times \frac{\text{Satışı yapılan malın tabi olduğu oran}}{\text{Promosyon ürününün tabi olduğu oran}}$$

formülü ile hesaplanacak, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı tabidir.

Örnek 1:

(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 yüklenilen verginin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 2:

Bir deterjan firması, imal ederek satışını yaptığı ürünlere olan talebi artırmak amacıyla 4 kg. deterjan alan müşterisine, ayrıca bir bedel almaksızın 1 kg. daha deterjan vermek suretiyle bir kampanya düzenlemiştir. Deterjanların toplam bedeli 40 TL’dir. Bu işlemde satışı yapılan mal 4 kg. değil 5 kg. deterjandır. Dolayısıyla, satışı yapılan malın teslim bedeli olan 40 TL üzerinden katma değer vergisi hesaplanması, yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması gerekmektedir.

2.3.4.2- Eşantıyon veya Numune Mallar²⁴

Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantıyon 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.

²⁴ 50 Seri Nolu KDV Genel Tebliği.

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 firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir serhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Örnek:

Bir ilaç firması, piyasaya yeni çıkaracağı bir ilacın tanıtımını sağlamak amacıyla doktorlara, üzerinde "Numunedir Satılmaz." ibaresi bulunan ilaçları numune olarak vermektedir. İlaç firmasının bu ilaçlar için katma değer vergisi hesaplaması söz konusu olmayacaktır. Yüklenilen katma değer vergisi ise indirim konusu yapılacaktır.

Esasen ticari hayatta yerini bulan promosyonlar ile işletme açısından aynı pazarlama gideri niteliğinde olan eşantyon ve numunelerin; bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işlemi katma değer vergisine tabi olmamakla birlikte, bu ürünleri bedelsiz olarak alan kişi ve kuruluşların, söz konusu malları gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak ticari bir işleme konu etmeleri halinde, bu teslim işleminin katma değer vergisine tabi olacağı ve malın ait olduğu oran üzerinden vergi hesaplanması gerekeceği açıktır.

2.3.5- Garanti Kapsamındaki Teslim²⁵

Garanti belgesine istinaden müşterilere bedelsiz sağlanan tamir, bakım ve yenileme hizmetlerinin karşılığı, firmalar tarafından satış bedelinin tespiti sırasında dikkate alınmakta ve satış fiyatı içinde tahsil edilmekte, dolayısıyla satış işlemi sırasında vergilendirilmektedir. Bu nedenle, satıcıların garanti süresi içinde müşterilere sağladıkları bedelsiz tamir, bakım ve yenileme hizmetleri Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.

Örneğin; garanti süresi içinde üretim hatası nedeniyle arızalı beyaz eşyanın yerine yenisinin verilmesi işlemi KDV'ye tabi olmayacaktır. Aynı şekilde garanti kapsamındaki beyaz eşyanın bozulan parçasının değiştirilmesi veya tamiri de KDV'ye tabi değildir.

Diğer özellikli durumlar ise kısaca şöyledir sıralanabilir:²⁶

- Türkiye'ye getirilmeksizin yabancı ülkelere yapılan teslimler KDV'ye tabi değildir.

- Masraf aktarımında; aktarılan masrafta KDV var ise KDV'ye tabidir, aksi durumda KDV hesaplanmayacaktır.

²⁵ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.6.

²⁶ Atmaca Beşir, Gezgin Ahmet; a.g.e., s.11-12.

- Banka, sigorta şirketleri ve bankerler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerde; BSMV var ise KDV'ye dahil olmayacaktır. Aksi halde KDV'ye tabidir.
- Yurt dışından sağlanan krediler Kanunun 17/4-e maddesi gereğince KDV'ye tabi değildir.
- KOSGEB tarafından geri dönüşümsüz olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi değildir.

3- TESLİM SAYILAN HALLER

3065 Sayılı Katma Değer Kanununun 3. maddesi ile ayrıca 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle teslim sayılan haller aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

3065 Sayılı KDV Kanunu Madde 3: Teslim Sayılan Haller

Aşağıdaki haller teslim sayılır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, teslimdir demektir.

Örneğin, 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.²⁷

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 zilyetliğin devri teslim sayılır.

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.²⁸

d) 4369 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)²⁹

²⁷ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁸ 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği.

²⁹ (Kaldırılmadan önceki şekli) Amortisman tabi iktisadî kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması. 1 seri no'lu KDV genel tebliğinde bu bent ile ilgili olarak, aktife alınmayı sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerdeki aktife alınma olarak anlamamak gerektiği, Vergi Usul kanununda aktife alınma hususundan, amortisman süresi ile ilgili 320. maddede söz edildiği belirtilmiştir. Aynı Kanunun 189 ve 211. maddelerinde işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerle serbest meslek erbabının da işletmede kullandıkları iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayıracakları belirtilmektedir. Bu nedenle imal veya inşa suretiyle iktisap edilen kıymetleri kullanan şahsın işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmaları durumu değiştirmeyecektir. Nitekim Kanunda "aktife alınma" yanında "işletmede kullanma" tabirine de yer verilmekle bunun bu şekilde anlaşılması gerektiği vurgulanmaktadır. Yani aktife alınma envantere alınma şeklinde anlaşılmalıdır. Kanun aktife alınma ile işletmede kullanılmaya başlama şartlarını birlikte aramamaktadır. Bu nedenle söz konusu iktisadi kıymet şeklen aktife alınmasa bile işletmede kullanılmaya başlandığı anda teslim vuku bulmuş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

4- SONUÇ

Çalışmamızın bütününde ele alınan 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ikinci ve üçüncü maddelerinde düzenlenen; teslim ve teslim sayılan haller kavramlarından teslim kavramı fazlaca özellikli durumu bünyesinde barındırmaktadır. Bu kavramlar açısından bedelin tahsili, fatura düzenlenmesi gibi durumlar teslim kavramında ikinci derece önemli kabul edilmiş, verginin doğumu anı malın alıcı veya onun adına hareket eden memuruna, nakliyecisine tevdi anı olarak kabul edilmiştir. Böylelikle vergisel açıdan, fatura düzenlememek verginin doğumuna engel oluşturmamakta, ayrıca sorumluluk doğurmaktadır. Bu uygulama ticari hayatta vergisel uygulamadaki tereddüdün giderilmesi nedeniyle yararlıdır.

Ayrıca bu çalışmada; yine bedelin tahsilatı, fatura düzenlenmesindeki gecikmeler, depozite ve teminatlar, promosyon, eşantiyon, numune, ceza ve tazminatlar, garanti kapsamında verilen mal ve hizmetler, masraf aktarımı, KOSGEB yardımları, gayrimenkul teslimi, arsa karşılığı inşaat yapımı, yurt dışından sağlanan krediler gibi özellikli konuların aydınlatılması açısından bu çalışmanın yararlı olduğunu düşünmekteyiz. Bu çalışma için, tüm özellikli konuların açıklandığını söylemek mümkün değildir. Ancak, daha sonra yapılacak çalışmalara fikir verebilecek niteliktedir.

KAYNAKLAR

- 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği,
- 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği,
- 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği,
- 3065 Sayılı KDV Kanunu,
- 38 Seri No'lu KDV Genel Tebliği,
- 50 Seri Nolu KDV Genel Tebliği,
- Adnan Gülerman (Prof.Dr., YMM), Yaklaşım Dergisi, Yıl:15, Sayı:171, Mart 2007, s.11.
- Beşir Atmaca, Ahmet Gezgin; Katma Değer Vergisi Ders Notları, (VDY Adayları Eğitim Semineri) Ocak 2011.
- I Seri No'lu KDV Genel Tebliği,