

TAZMİNAT OLARAK ALINAN TUTARLARIN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Azmi DEMİRCİ
Baş Hesap Uzmanı

1. Giriş

Çeşitli hukuki düzenlemelere konu edilen ve genel olarak, “*kendi kusuru olmaksızın maddi veya manevi zarara uğrayan ya da uğradığı varsayılan kişilere, bu zararı karşılamak üzere yapılan ödemeler*” şeklinde tanımlanan tazminatlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından hasılat ve gider yönleriyle tartışıldığı gibi, KDV uygulaması bakımından da verginin konusunu oluşturan işlemler yönüyle tartışılmaktadır.

Çalışmamızda, çeşitli sebeplerle (sözleşmeye veya poliçeye dayalı olarak, mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmaması veya geç yapılması, sözleşmeye aykırı fiiller, mal veya hizmet bedelinin geç ödenmesi, marka ve rekabet hukukuna aykırı fiiller, haksız fiiller vb nedenlerle) alınan tazminatların, KDV karşısındaki durumu değerlendirilmiştir.

2. Alınan Tazminatların KDV’nin Konusunu Oluşturan İşlemler Yönünden Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere, KDV’nin konusuna giren işlemler, KDV Kanunu’nun 1’nci maddesinde düzenlenmiş ve maddenin 1’inci fıkrasının 1’inci bendinde, genel olarak ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu belirtildikten sonra, izleyen 2’nci ve 3’üncü bentlerde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetiyle ilişkili olsun ya da olmasın KDV’ye tabi diğer özel işlemler sayılmıştır.¹

¹ KDV Kanunu’nun 1’nci fıkrasının 2’nci ve 3’üncü bentlerinde KDV’ye tabi özel işlemler aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır:

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Bu düzenlemeye göre, bir işlemin KDV'ye tabi olduğunu söyleyebilmek, belirtilen işlemin KDV Kanunu'nun 1'nci maddesinde hükme bağlanan işlemlerden olduğunun ortaya konmasıyla mümkün olabilecektir. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 1'nci maddesinde tanımlanmamış bir işlem (teslim veya hizmet) KDV'ye tabi tutulamayacaktır.

Diğer yandan, KDV Kanunu'nun 20/1 maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiş; 24/c maddesinde de, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Yapılan yasal açıklamalardan hareketle, çeşitli kaynaklardan doğabilen bir tazminat tutarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için, alınan tazminatın;

- KDV Kanunu'nun 1/1'nci fıkrasının 1'nci bendinde hükme bağlanan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını oluşturması veya bu işlemlerin bedelinin unsuru olması ya da,

-KDV Kanunu'nun 1/1'nci fıkrasının 2'nci ve 3'üncü bentlerinde belirtilen özel işlemlerden veya bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedelin unsuru olması gerektiği söylenebilir.

Buna göre, KDV Kanunu'nun 1/1'nci fıkrasının 1'nci bendinde belirtilen ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin karşılığını oluşturmayan, dolayısıyla da ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti içerisinde, karşılığında herhangi bir mal ve/veya hizmet alınmayan tazminat ödemeleri ve ayrıca teslim ve/veya hizmet bedelinin ödenmesiyle ilgili olmayan tazminatlar KDV'nin konusuna girmemektedir. KDV Kanunu'nun 1/1'nci fıkrasının 2'nci ve 3'üncü bentlerinde vergilendirilecek özel işlemler arasında "*tazminat alınması*" sayılmadığı için, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti dışındaki işlemlerde, bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasının karşılığı olsa dahi, alınan tazminatlar KDV'nin konusuna girmemekte; ancak bu bentlerde sayılan işlemlerin karşılığını oluşturan bedelin (matrahın) unsuru olması halinde KDV'nin konusuna girmektedir.²

Belirtilen değerlendirmenin sonucu olarak;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde alınan tazminatlar, bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasıyla, matrah veya matrah unsuru olarak ilişkilendirilebildiği durumda KDV'ye tabi tutulabilecek, bu ilişkinin kurulamadığı durumlarda KDV hesaplamasına konu edilmeyecek,

-Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde KDV yükümlülüğü bulunmayanların aldıkları tazminatlar ise, bir mal teslimi ve/veya hizmet

² Örneğin, şahsi eşyaların hasara uğraması halinde, alınan sigorta tazminatları (hasarlı eşyalar sigorta şirketine devredilse dahi) KDV Kanunu'nun 1'nci maddesinde bu konuda hüküm bulunmadığı için KDV'ye tabi tutulamayacağı halde; müzayede mahallinde satışı yapılan bir malın bedelinin zamanında ödenmemesi nedeniyle alınan gecikme bedeli veya tazminat, (müzayede mahallerinde yapılan satışlar KDV Kanunu'nun 1/1 maddesinin 3/d bendinde vergiye tabi işlem olarak hükme bağlandığı için), satışın karşılığı teşkil eden bedelin (matrahın) bir unsuru olarak KDV'ye tabi tutulacaktır.

ifasına dayansa bile, Kanun'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci ve 3'üncü bentlerinde sayılan işlemlerin karşılığını oluşturmadığı sürece KDV'ye tabi tutulamayacak, bu bentlerde sayılan işlemlerin karşılığının (matrahın) unsuru olması halinde ise vergilendirilecektir.

Tazminat olarak alınan tutarların KDV karşısındaki durumu, yasal düzenlemeler çerçevesinde genel olarak yukarıda belirtilen şekilde olmakla birlikte; çeşitli kaynaklardan doğan tazminat ödemelerinin mahiyetini ve bu konudaki idari değerlendirmeleri görmek bakımından, izleyen bölümde konuyla ilgili örneklerle yer verilmiştir.

3. Alınan Tazminatlar Konusundaki Örnekler ve İdari Değerlendirmeler

Önceki bölümde belirtildiği üzere, bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasına dayansa bile, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde KDV yükümlülüğü bulunmayanların aldıkları tazminatlar, KDV Kanunu'nun 1/1 maddesinin 2'nci ve 3'üncü bentlerinde sayılan işlemlerin karşılığını teşkil eden bedelin (matrahın) unsuru olmadığı sürece KDV'ye tabi bulunmadığından; bu bölümdeki örneklerin ve açıklamaların tamamı, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde alınan tazminatlara yöneliktir.

3.1. Sigorta Hasar Tazminatları

Düzenlenen poliçeler kapsamında, sigorta şirketlerinden alınan hasar tazminatları, kazanç vergileri yönünden hasılat unsuru olarak değerlendirilmekle birlikte; belirtilen tazminatların KDV karşısındaki durumu, alınan tazminat karşılığında hasarlı malın sigorta şirketine teslim edilip edilmediğine göre değerlendirilmelidir.

Hasar tazminatı karşılığında sigorta şirketine veya sigorta şirketinin göstereceği üçüncü şahsa, hasarlı malın teslimi söz konusu değilse; sigorta şirketlerince ödenen hasar tazminatı, bir teslim ve hizmet karşılığında yapılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.³

Ancak, sigorta tazminatı karşılığında, hasarlı malın sigorta şirketine veya sigorta şirketinin göstereceği üçüncü şahsa teslimi halinde, KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacağından, belge düzenlenip KDV hesaplanması gerekecektir.

3.2. KDV'ye Tabi Mal ve Hizmet Bedelinin Zamanında Ödenmemesi Nedeniyle Alınan Tazminatlar

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde satılan mal veya hizmet bedelinin zamanında ödenmemesi nedeniyle, satıcılar tarafından, vadesinde ödenmeyen bedel için vade farkı, faiz veya tazminat adı altında hesaplanan tutarların tamamı KDV Kanunu'nun 20 ve 24/c maddelerine göre KDV matrahına dahil bulunmaktadır. Belirtilen tutarların, mal teslimi ve/veya hizmet ifası sırasında veya mal

³ İstanbul Defterdarlığı'nın 01.11.2001 tarihli ve 5260 sayılı özelgesinde de aynı görüş bildirilmiştir.

teslimi ve/veya hizmet ifası sonrasında belirlenmiş veya tahsil edilmiş olmasının, KDV hesaplaması yönünden önemi bulunmamaktadır.

Bu çerçevede yapılacak KDV hesaplamalarında özellik taşıyan husus ise, matrah unsuru olarak KDV'ye tabi tutulacak vade farkı, faiz ve tazminatın, teslim ve hizmetin (matrahın) tabi olduğu vergileme rejimi içerisinde; teslim ve/veya hizmet ifasına uygulanan KDV oranıyla vergilendirilmesi, teslim ve/veya hizmetin vergiden istisna edildiği durumda ise vergiye tabi tutulmamasıdır.

Konuyla ilgili olarak verilen özelgelerde de aynı görüş verilmiş ve bir mal teslimi ve hizmet ifasıyla ilgili bedelin geç ödenmesi nedeniyle daha sonra tahakkuk ettirilen vade farklarına ilgili teslim ve hizmetin tabi olduğu KDV oranının uygulanacağı belirtilmiştir.⁴

3.3. Sözleşmenin Feshedilmesi veya İşlemden Vazgeçme Nedeniyle Alınan Tazminatlar

Ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan herhangi bir sözleşmenin, taraflarından biri tarafından feshedilmesi veya işlemden vazgeçilmesi nedeniyle, sözleşmeyi fesheden veya vazgeçen tarafın karşı tarafa ödediği tazminatlar, bir teslim ve/veya hizmet ifasının karşılığını oluşturmadığından, bu tazminatlar elde edenler yönünden KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Belirtilen tazminatların GVK veya KVK hükümlerine göre hasılat ve dolayısıyla da kazanç unsuru kabul edilmesi, KDV'ye tabi tutulmasını gerektirmemektedir; zira, bu durumda ticari, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen bir işlem (teslim ve hizmet) bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak verilen özelgelerde ise, farklı yaklaşımlar ve çelişkili açıklamalar mevcuttur. Örneğin, vergi idaresi tarafından “...sözleşmenin feshi nedeniyle kooperatifin karşı firmaya ödediği cayma tazminatı, herhangi bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle, katma değer vergisine tabi değildir.”⁵ görüşü verildiği gibi; belediye ile hizmet sözleşmesi düzenleyen Yeminli Mali Müşavir'in hizmet sözleşmesinin feshedilmesi nedeniyle ödenen bedellerin KDV'ye tabi olduğu ifade edilmiş ve bu konuda “...Süresi içerisinde geçerli olan hizmet akdine uyulmamasından kaynaklanan ve hizmet sözleşmesinde tespit edilen hizmet bedelinin ödenmesine ilişkin olarak hakem heyetince verilen karar gereğince ödenen yeminli mali müşavirlik hizmet bedelinin serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi gerekmektedir.”⁶ şeklinde açıklama yapılmıştır.

3.4. Mal Tesliminin Veya Hizmet İfasının Yapılmaması Veya Geç Yapılması Nedeniyle Alınan Tazminatlar

Ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan

⁴ Örnekler; Maliye Bakanlığı'nın 07.02.1996 tarihli ve 31242 sayılı, 03.04.1993 tarihli ve 27747 sayılı , 15.03.1995 tarihli ve 13920 sayılı , 08.10.1997 tarihli ve 42761 sayılı özelgeleri.

⁵ Maliye Bakanlığı'nın 07.07.2005 tarihli ve 2887 sayılı özelgesi.

⁶ Maliye Bakanlığı'nın 12.12.1996 tarihli ve 59348 sayılı özelgesi.

alım/satım sözleşmelerine mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştirilmemesi veya geç gerçekleştirilmesi hallerinde satıcının alıcıya tazminat ödemesi yolunda hükümler konulabildiği gibi; sözleşme olmasa dahi, bu konudaki hukuki uyumsuzluklar çoğunlukla edimini gerektiği şekilde yerine getirmeyen satıcıların tazminat ödemesi şeklindeki kararlarla sonuçlanmaktadır.

Bize göre, bir mal teslimin ve/veya hizmet ifasının yapılmaması veya geç yapılması nedeniyle alınan gecikme cezaları veya tazminatlar, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını (matrahı) oluşturmadığından ve bir mal teslimi veya hizmetin karşılığını oluşturan bedelin unsuru olmadığından KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Ancak, bu konudaki idari açıklamalar da farklı ve çelişkilidir. Örneğin, vergi idaresinin konuyla ilgili olarak tayin edilen özelgelerinde;

*“...Nakliye işindeki gecikme nedeniyle uygulanan gecikme cezasının, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle KDV'ye tabi olamayacağı...”*⁷, aynı şekilde *“...Müteahhitten işi zamanında bitirmemesi nedeniyle tahsil edilen gecikme cezası herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.”*⁸ şeklinde açıklamalar yapıldığı gibi;

*“Satılan malların geç yüklenmesi nedeniyle uygulanan geç yükleme tazminatı, satılan malın tabi olduğu oranda KDV'ye tabidir.”*⁹ açıklaması yapılmıştır.

3.5. Gayri Maddi Hakların Haksız Kullanımı Nedeniyle Alınan Tazminatlar

Gündelik yaşamda sıklıkla yaşandığı üzere; ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyetiyle ilgili hakların (arama, işletme, imtiyaz, marka, ticaret unvanı, know how, isim vb) haksız (rıza dışı) kullanımı nedeniyle, hak sahipleri tarafından, hakları haksız kullananlardan tazminatlar alınmaktadır.

Gerek sulh yoluyla, gerekse yargı kararıyla alınan bu şekildeki tazminatlarda, hakkın kullandırılmasına ilişkin olarak, rızayla verilmiş bir hizmetten söz edilmese de, tazminata konu edilen hakkın kullandırılması şeklinde bir hizmet ifası gerçekleştiğinden, bu şekilde alınan tazminatların bir hizmetin karşılığı olarak KDV'ye tabi tutulması gerekecektir.

3.6. Bir Şey Yapmamayı Taahhüt Etme Karşılığında Alınan Tazminatlar

KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesinde; *“hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.”* şeklinde tanımlandıktan sonra, bu işlemlerin neler olduğu sayılmış ve bu kapsamda *“bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek”* de işlem olarak hükme bağlanmıştır.

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 01.08.1985 tarihli ve 51512 sayılı özelgesi.

⁸ Maliye Bakanlığı'nın 20.11.1990 tarihli ve 111149 sayılı özelgesi.

⁹ Maliye Bakanlığı'nın 08.10.1997 tarihli ve 42761 sayılı özelgesi.

Buna göre, ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir şey yapmamayı taahhüt etmek, bir hizmet olarak olarak KDV'nin konusuna girmektedir ve bir şey yapmamanın taahhüt edilmesi karşılığında alınan bedelin (adı tazminat, çıkma, sulh parası, anlaşma parası vb olabilir) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak örnek vermek gerekirse; çoğunlukla ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyetiyle ilgili hakların (marka, ticaret unvanı, know how, isim vb) haksız kullanımı ve rekabet hukukuyla ilgili olmak üzere, uygulamada, taraflardan birinin karşı tarafı anlaşmaya davet ederek ve bu yolla da davadan vazgeçirerek tazminat adı altında yaptığı ödemeler ile ihale, artırma veya eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında ödenen tutarlar¹⁰ bu kapsamdadır ve adı ne olursa olsun bu şekilde alınan tutarların KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

4. Değerlendirme ve Sonuç

Çalışmamızda tazminat olarak alınan tutarların, vergiye tabi işlemler boyutuyla KDV karşısındaki durumu incelenmiştir. Yapılan açıklamalara göre;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde alınan tazminatlar, bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasıyla, matrah veya matrah unsuru olarak ilişkilendirilebildiği durumda KDV'ye tabi tutulabilecek, bu ilişkinin kurulamadığı durumlarda KDV hesaplamasına konu edilmeyecek,

-Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde KDV yükümlülüğü bulunmayanların aldıkları tazminatlar ise, bir mal teslimi ve/veya hizmet ifasına dayansa bile, Kanun'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 2'nci ve 3'üncü bentlerinde sayılan işlemlerin karşılığını oluşturmadığı sürece KDV'ye tabi tutulamayacak, bu bentlerde sayılan işlemlerin karşılığının (matrahın) unsuru olması halinde ise vergilendirilecektir.

Yukarıdaki değerlendirmeler tamamen KDV Kanunu'nun ilgili hükümlerinden hareketle yapılmış olup; yan mevzuatta (tebliğlerde ve sirkülerlerde) tazminatların özel olarak değerlendirildiği herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Konuya yönelik şahsa özel idari açıklamaların (özelgeler) çoğunda ise, aynı konuda farklı değerlendirmeler ve dolayısıyla çelişkili bilgiler mevcuttur. Bu nedenlerle, tazminat olarak alınan tutarların KDV karşısındaki durumunun açıklanmasına yönelik olarak, bir genel tebliğ hazırlanmasının yararlı olacağını düşünmekteyiz.

¹⁰ VUK'un 9'uncu maddesi hükmü gereği; bu şekilde yapılan ödemelerin TCK'da veya diğer kanunlarda suç sayılarak yasaklanmış olması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.