

T.C.
DANIŞTAY
Dördüncü Daire

Esas No : 2013/7569

Karar No : 2016/853

Anahtar Kelimeler: Abonelik Sözleşmesi, Gecikme Faizi, Tahsil Edilince Beyanname Verilmesi

Özeti: Abonelik sözleşmeleri uyarınca yapılan tüketim sonucunda düzenlenen faturaların zamanında ödenmemesi nedeniyle hesaplanan faiz için tahsil edildiği, tarih itibariyle katma değer vergisi beyannamesi verilebileceği hakkında.

Temyiz Eden: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı (Mithatpaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü)

Karşı Taraf: ... Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi

Vekili : Av. ...

İstem Özet : Elektrik dağıtım faaliyeti ile işgal eden davacı şirketin abonelik sözleşmelerine binaen, son ödeme tarihine kadar ödenmeyen fatura borcu dolayısıyla hesaplanan gecikme zammı için tahakkuk aşamasında yapılması gereken hasılat kaydının tahsil aşamasında yapılmak suretiyle katma değer vergisi matrahlarının zamanında beyan edilmediği gerekçesiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda 2010/4'üncü dönemi için salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen ziyayı cezalı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 17.04.2013 günlü ve E:2013/420, K:2013/670 sayılı kararıyla; Türk Vergi Sistemi esas olarak tahakkuk esasını kabul edildiği, tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi anlamına geldiği, hizmetten yararlanan aboneler ile tüketiciler arasında yapılan abonman sözleşmesinin cezai bir şartı olan gecikme zammının, abone tarafından, faturada belirtilen son ödeme tarihine kadar bir ödemede bulunulmaması halinde, ödeme anına kadar günlük olarak hesaplandığı, ancak, tüketici tarafından söz konusu ödemenin ne zaman yapılacağı ise bilinemediği, dolayısıyla, ister son ödeme tarihinin ertesi günü yapılsın, isterse çok sonraki bir tarihte fatura ödenmiş olsun, davacı tarafından söz konusu fatura bedelinin geç ödenmesi nedeniyle tahakkuk ettirilecek gecikme zammı tutarı katma değer vergisi beyannamelerinin beyan edildiği an itibariyle önceden bilinebilir olmadığı, söz konusu gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi ancak tüketicinin ödeme yaptığı anda gerçekleştiği, öte yandan, Genel Tebliğdeki “vade farkı faturasının düzenlendiği tarih” ve sirkülerdeki “alınan bedel” ve “yapılan ödemeler” şeklindeki ifadelerin tüketici tarafından fiilen yapılmış bir ödemeyi işaret ettiği, bu haliyle hem ödeme zamanının belirlenerek gecikme yaşanan gün sayısının tespiti hem de işletilecek faiz üzerinden gecikme zammı tutarının belirlenmesi ve dolayısıyla gecikme faizinden doğan katma değer vergisinin tahakkuk ettirilebilmesi için fiili ödemeyi gerekli gördüğü de dikkate alındığında, davacı şirket adına tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle yapılan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatında hukuka

uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiştir. Kararın, hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Şevki Metin Aydın'ın Düşüncesi : 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde; Ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ve bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu'nun ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 2'nci maddesinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların da mal teslimi olduğu; Kanun'un 10'uncu maddesinin g bendinde ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında katma değer vergisini doğuran olayın meydana gelmesinin bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanun'un 20'inci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğunun ve bedel deyiminin; mal 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 suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen mevzuat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 24'üncü maddesinin c bendinde ise vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Katma değer vergisi mükelleflerinin faaliyetleri ile ilgili alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle alacaklılardan tahsil ettikleri gecikme zammı, bir finansman hizmetinin karşılığının teşkil ettiğinden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesi gereğinde vergiye tabi olup, alacakların tahsil sırasında, gecikme zammı ismi altında elde edilen gelirler tahsil edildiği dönemde katma değer vergisine tabi olacağı gerekçesiyle Mahkeme kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına, 02.03.2016 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY X- Elektrik dağıtım faaliyeti ile iştigal eden davacı şirketin abonelik sözleşmelerine binaen, son ödeme tarihine kadar ödenmeyen fatura borcu dolayısıyla hesaplanan gecikme zammı için tahakkuk aşamasında yapılması gereken hasılat kaydının tahsil aşamasında yapılmak suretiyle katma değer vergisi matrahlarının zamanında beyan edilmediği gerekçesiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda 2010/4'üncü dönemi için salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen ziyai cezalı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde; Ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti

çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ve bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanununun ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 2. Maddesinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların da mal teslimi olduğu; Kanun'un 10. Maddesinde ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında katma değer vergisini doğuran olayın meydana gelmesinin bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi olduğu belirtilmiştir. Öte yandan, 3065 sayılı Kanun'un 20. maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğunun ve bedel deyiminin; 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 suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen mevzuat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği düzenlenerek kanunun 24. maddesinde de; vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, ticari ve sınai faaliyet kapsamında yürütülen, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların tahakkuk ettirilen bedellerinin ödenmemesi veya geç ödenmesi halinde; söz konusu türdeki malları teslim alanlardan her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan gecikme faizi, gecikme zammı, gecikme tazminatı veya geç ödeme tazminatı gibi unsurların hem ticari veya sınai kazancın belirlenmesinde hem de katma değer vergisi matrahın belirlenmesinde dikkate alınacağı tartışmasıdır. Dosyanın incelenmesinden; davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda, elektrik dağıtım faaliyeti ile işgal eden davacının uyuşmazlık konusu dönemde abonelik sözleşmelerine binaen, son ödeme tarihine kadar ödenmeyen fatura borcu dolayısıyla hesaplanan gecikme zammı için tahakkuk aşamasında yapılması gereken hasılat kaydının tahsil aşamasında yapılmak suretiyle katma değer vergisi matrahlarının fazla veya eksik beyan edildiği, davacı tarafından gecikme faizlerinin son ödeme tarihinden itibaren ay sonuna kadarki süreç için günlük olarak tahakkuk yapıp katma değer vergisi beyanlarına yansıtılmasının gerektiği, ödemenin yapıldığı ayın başı ile ödeme günü için de günlük gecikme faizi hesaplanması gerektiğinden bahisle yeniden yapılan hesaplama doğrultusunda dava konusu vergi ziyayı cezalı tarhiyatın önerildiği anlaşılmaktadır. Türk vergi sisteminde, kural olarak tahakkuk esası benimsenmiştir. Vergilendirilmesi tahsil esasına bağlanan kazanç türleri istisna olmak kaydıyla, vergilendirilecek unsurların kendi Kanunlarındaki usule göre tahakkuk etmesi halinde ilgili dönemlerinde beyan edilmeleri gerekmektedir. Davacı tarafından yapılan uygulama sonucunda gecikme zammı olarak ifade edilen faiz talep hakkının, tahsilat aşamasında beyan edildiği ileri sürülmektedir. Ancak davacı adına her gün işleyen ve katma değer vergisi yönünden de her ay itibarıyla tahakkuk eden söz konusu alacağın vergilendirme dönemi itibarıyla katma değer vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Davalı idarenin temyiz isteminin kabulüyle Mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle Dairemiz kararına katılmıyorum.

KARŞI OY XX

Elektrik dağıtım faaliyeti ile iştigal eden davacı şirketin abonelik sözleşmelerine binaen, son ödeme tarihine kadar ödenmeyen fatura borcu dolayısıyla hesaplanan gecikme zammı için tahakkuk aşamasında yapılması gereken hasılat kaydının tahsil aşamasında yapılmak suretiyle katma değer vergisi matrahlarının zamanında beyan edilmediği gerekçesiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu doğrultusunda 2010/4'üncü dönemi için salınan katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle kesilen ziyayı cezalı cezasının kaldırılması istemiyle açılan davanın kabulüne karar veren Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde; Ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ve bu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu'nun ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 2. Maddesinde su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların da mal teslimi olduğu; Kanun'un 10. Maddesinde ise su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında katma değer vergisini doğuran olayın meydana gelmesinin bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi olduğu belirtilmiştir. Öte yandan, 3065 sayılı Kanun'un 20. maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğunun ve bedel deyiminin; 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 suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen mevzuat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği düzenlenerek kanunun 24. maddesinde de; vade farkı, fiyat farkı, faiz, pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, ticari ve sınai faaliyet kapsamında yürütülen, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında bunların tahakkuk ettirilen bedellerinin ödenmemesi veya geç ödenmesi halinde; söz konusu türdeki malları teslim alanlardan her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan gecikme faizi, gecikme zammı, gecikme tazminatı veya geç ödeme tazminatı gibi unsurların hem ticari veya sınai kazancın belirlenmesinde hem de katma değer vergisi matrahın belirlenmesinde dikkate alınacağı tartışmasıdır. Bu itibarla su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım ve kullanımlarında; bunların tahakkuk ettirilen bedellerinin geç tahsil edilmesine bağlı olarak talep edilen gecikme faizi ve benzeri unsurların katma değer vergisine tabi olabilmesi için mutlaka tahakkuk ettirilmiş olması gereklidir. Zira, yukarıda yer verilen 3065 sayılı kanunun bu tür teslimler için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesine bağlanmıştır. Bu nedenle, uyuşmazlık konusu olayda; kurumlar vergisinden farklı olarak katma değer vergisi açısından öncelikle elektrik kullanım bedellerinin ödenmesine bağlı olarak talep edilen gecikme faizi ve benzeri ödemelerin tahakkuk zamanının tayin ve tespiti için perakende satış sözleşmeleri ile davacının taraf olduğu ikili sözleşmelere bakılarak karar verilmesi icap etmektedir. Elektrik, satış ve abone sözleşmelerinde gecikme faizlerinin ve benzeri ödemelerin tahakkuk anına ilişkin bir belirleme yoluna geç ödenen elektrik bedellerinin tahsili açısından söz konusu unsurların tahsil edilmesi ve tahakkuk ettirilmesinde hukuka aykırılık

bulunmamaktadır. Bu kapsamda, gecikme faizi ve benzeri unsurlar tahakkuk zamanının belirlenmesi amacıyla perakende satış sözleşmeleri ile davacının taraf olduğu ikili satış sözleşmelerinde konu ile ilgili belirlemeler olup olmadığının ve müşterilerine fatura düzenleme ile ilgili olarak davacı şirket uygulamalarının araştırılarak karar verilmesi gerekmektedir. Açıklanan nedenlerle, mahkeme kararının bozulması gerektiği görüşüyle Dairemiz kararına katılmıyorum.