

KDV MEVZUATINDA YAPILACAK DEĞİŞİKLİKLER HAKKINDA TÜSİAD GÖRÜŞÜ

İÇİNDEKİLER

A. VERGİNİN KONUSU	4
1. Bedelsiz Teslimlerin Verginin Konusuna Girmesi:	4
2. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışların Verginin Konusuna Girmesi:	5
3. Ödeme Kuruluşları ve Temsilcilerinin İşlemlerinde KDV - BSMV Ayrımı:	7
4. Gayrimaddi Hak Satışlarının Hizmet Olması ve Hizmetten Yararlanma Yerinin Tayini :	7
5. Hizmetten Yararlanma Şartında 2006/112 Numaralı AB KDV Direktifi Uyumu	7
6. Yatırım Mallarında ve Taşınmazlarda, 2006/112 Numaralı AB KDV Direktifi Uyumu	8
B. VERGİYİ DOĞURAN OLAY ve MÜKELLEFİYET	9
1. Serbest Meslek Erbabında Tahsilat Esasına Bağlı Uyumsuzluk :	9
2. Sadece KDV Yönünden Mükellefiyet Tescili İmkânı Tanınmalıdır:	10
C. MATRAH	10
1. Vergi, Resim ve Harçların Matraha Dahil Olması :	10
2. Kur Farklarının Matraha Dahil Olup Olmayacağı :	10
3. Yurtdışı Roaming Hizmetlerinde Matrah :	11
D. ORAN	12
1. KDV Oranlarının GTİP Numaralarına Göre Tayin Edilmesi :	12
2. KDV Oranlarının Yüksekliği :	13
3. Turizm Sektöründe KDV oranı :	14
4. Sağlık Malzemelerinde Oran :	14
5. İkinci El Ticari Araç Satışlarında Oran:	15
6. Fide Yetiştiriciliği Fason Hizmetinde KDV Oranı :	15
7. Tarımsal Amaçlı Arazi Kiralamalarında KDV Oranı :	15
8. E İçerikli Ürünlerin Desteklenmesi :	16
E. MEVCUT İSTİSNALARA EK İSTİSNA ÖNERİLERİ	16
1. Kongre Turizmini Destekleyici İstisna :	16
2. Sağlık Turizmi Kapsamında Yabancı Hastalara Türkiye’de Sunulan Sağlık Hizmetleri :	16
3. Limanlarda Verilen Hizmetlerde Kısmi İstisna :	16
4. Hizmet İhracında Yurt Dışında Yararlanma Şartı:	17
5. Türkiye’den Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler :	18
6. Türkiye’den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetler:	18
7. “Serbest Bölgelere veya Serbest Bölgelerden” Yapılan İhraç Amaçlı Taşımacılık İstisnasının Kısmi İstisna Olması :	19
8. ARGE Harcamalarının Üzerindeki Vergi Yüğü :	19
9. Bütün İstisnaların Tam İstisna Olarak Düzenlenmesi:	19
10. Aslında Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin İstisna Olarak Düzenlenmesi :	20

F. İNDİRİM MEKANİZMASI	20
1. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırmasında KDV:	20
2. Kurum Kazancının Elde Edilmesiyle İlgili Olan Ama Dönemsellik Nedeniyle Cari Dönem Kazancından İndirilemeyen Harcamalara Ait KDV :	22
3. Mutad Ticari Mal Firelerinde İndirim :	22
4. Zayi Olan Mallarda İndirim Koşulları:	23
5. Zayi Olan Mallarda İndirim Koşulları:	24
6. Aktife Kayıtlı Sabit Kıymetlerin Hurdaya Ayrılıp Satılmasında KDV Sorunu.....	25
7. Binek Otolarında İndirim:	25
8. İndirim Hakkının kullanılma Süresi:	26
9. Sonradan Beyan veya Tarh Edilen KDV'nin Gerçek Yüklenicisine Yansıtılmasında İndirim:.....	28
G. KDV İADESİ	28
1. İadelerde Temel Yöntem Önerisi:.....	28
2. İndirimli Orana Tabi Mallar İçin Sonraki Dönemlerde Ortaya Çıkan Harcamalar:.....	29
3. Teslimi Gerçekleşen İndirimli Orana Tabi Mallara Ait Garanti Harcamaları:.....	30
4. DİİB Belgesi Kapsamındaki İhracatlarda İade Başvuru Süresi:.....	30
H. DEVREDEN KDV SORUNU	30
1. İndirimi Yapılamayan KDV'nin İlelebet Devretmesini Öngören Hükmün Değiştirilmesi:	30
2. Mevcut Devreden KDV Stokunun Eritilmesi:	31
İ. İTHALDE ÖDENEN KDV ve GÜMRÜK MEVZUATIYLA UYUM SORUNU	34
1. Gümrük sahalarında Uygulanan İstisnalar:.....	34
2. Vergileri Hem Vergi Dairelerine Hem Gümrük İdarelerine Ödenebilen Matrah Unsurları :	34
3. Aynı Vergi İçin 2 Farklı İdarenin ve 2 Farklı Mevzuatın Uygulanması :	35
J. BANKA ve SİGORTA ŞİRKETLERİ, BSMV UYUMU	35
1. BSMV'nin Kaldırılması:	35
2. Yurt Dışından Sağlanan Sigorta Acentelik Hizmetleri:	36
3. Sigorta ve Emeklilik Aracılarının Emeklilik Şirketlerine Verdikleri Aracılık Hizmetleri:.....	37
4. Sigorta Brokerleri veya Acenteleri Arasındaki İş Aktarım Ücretleri :	37
5. Sigorta ve Emeklilik Şirketlerinin Kestikleri İade Faturaları:	38
6. Finansal Holdinglerin Durumu:.....	38
7. Sigorta Tazminatlarının Durumu :	39
K. VERGİ TEVKİFATI.....	39
1. Tevkifatlı Faturalarda Ay Kaymaları :	39
2. Tevkifatlı Faturanın Satıcı Kusuru Nedeniyle Hatalı Düzenlenmesi:.....	40

25 Temmuz 2017

TS/EKO/VÇG-11

A. VERGİNİN KONUSU

1. Bedelsiz Teslimlerin Verginin Konusuna Girmesi:

Bizim kanunumuzda “teslim ve hizmetin bedelsiz olması” işlemin KDV’nin konusuna girmesi veya girmemesi açısından herhangi bir önem arz etmemektedir. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilen 27. Madde, tedvin biçimi itibarıyla “bedelsiz işlemlerde de emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacağını söylüyor olması, en önemli vergileme ölçüsü olan “ekonomik faaliyet kriterinin ilk iç ölçüsünü, yani “işlemin bir karşı edimi-bedeli olması şartını” tamamen işlemez hale getirebilecek mahiyettedir.

Her şeyden önce, teorik sınıflamada KDV’nin konusuna giren ve girmeyen işlemler 5 grupta toplanmaktadır:

- Ekonomik bir aktivite kapsamında gerçekleştirilmiş işlemler : Bu işlemler özetle ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyetlerle bağlantılı olan, bir piyasa ekonomisi içinde yürütülen ve doğal olarak “bedel karşılığı” gerçekleştirilen işlemlerdir. Bu işlemler kendi içinde 2 ayrı ölçütü karşılamalıdır.
 - o İlk ölçüt “reel ölçüt” olarak anılır ve işlemin ekonomik bir faaliyet kapsamında –yani bir bedel mukabili- gerçekleşmesini ifade eder. Burada bedel ölçüsünü, “teslim veya hizmetin bir karşı değeri” olması gerekir diye okumak gerekir. Bu nedenle ticari bir faaliyetle ilgisi olsa dahi bir karşı edim veya karşı değer değişimini ihtiva etmeyen tazminat ödemeleri KDV’nin konusuna girmez.
 - o İkinci ölçüt ise mükellefe ilişkin sübjektif ölçüttür ve işlemi (teslim veya hizmeti) gerçekleştiren kişinin bunu “sürekli bir ekonomik faaliyet iştigal eden kimse” sıfatıyla (kısaca mükellef olarak) yapıyor olmasını gerektirir. Bu nedenle, bir tacirin kendi kişisel malını satması, bir kimsenin arızı olarak ticari veya mesleki bir işlemde bulunması gibi durumlar verginin konusuna girmez.
- Kanunun saymaca olarak verginin konusuna aldığı diğer işlemler
- Mükellefin tercihiyle verginin konusuna giren işlemler (istisnadan vazgeçme gibi)
- Vergiden istisna edilen işlemler
- Verginin konusuna girmeyen işlemler

Yukarıdaki sınıflama ve açıklamalardan görüleceği üzere, “bir karşı edimi” olmayan işlemlerin KDV’nin konusuna girmesi söz konusu değildir.

Buna karşılık, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla getirilen 27. Madde, tedvin biçimi itibarıyla en önemli vergileme ölçüsü olan “ekonomik faaliyet kriterinin ilk iç ölçüsünü, yani “işlemin bir karşı edimi-bedeli olması şartını” tamamen işlemez hale getirebilecek mahiyettedir. Burada, verginin konusuna giren ama bedeli

bilinemeyen işlemler için emsal bedelden hareket edilmesi anlamlı bulunabilir. Ancak açıkça “bedelsiz” olan bir işlem için matrah tayin etmek, verginin konusuna ilişkin ilk maddede ve verginin teorisinde yer bulan kriterlerin tamamına aykırı bir yaklaşımdır.

Doğru olan yöntem, “bedelsiz –karşı değeri/karşı edimi olmayan- işlemlerin” verginin konusuna girmeyeceğini kabul etmek; bedelsiz veya bedeli “temin edilen karşı edime nazaran pek aşağı” olan işlemlerde ise AB uygulamasına paralel olarak “vergi indiriminin kısıtlanması” yoluna gitmektir. Buna göre, işlem bedelsiz ise veya karşı edim-bedel olarak alınan değere nazaran orantısız şekilde değerliyse (karşı edimi-bedeli bariz biçimde düşükse), bu bedelsiz/düşük bedelli teslim veya hizmet nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirimi de aynı oranda kısıtlanmalıdır (bu örnekleri, eşantyon, numune ya da pazarlama amaçlı ikinci ürün hediyesi verme, iskontonun bedelsiz ürün olarak verilmesi gibi satış uygulamalarından ya da satış fiyatı içinde karşı edimi evvelce alınmış olan garanti harcamaları gibi örneklerle karıştırmamak gereklidir).

AB uygulamalarında da bedelsiz işlemler verginin konusuna girmedigi gibi, vergiye tabi tutulmuş bir işlemin bedelinin tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda, “bedelin ödenmemesi” hali, “işlemin iptal edilmesi, işleminden vazgeçilmesi” halleri ile bir tutulmakta ve evvelce tahsil edilen verginin düzeltilmesi yoluna gidilmektedir.

2. Müzayede Mahallinde Yapılan Satışların Verginin Konusuna Girmesi:

Kanunda yer alan ibare “müzayede mahallindeki satış” olduğu halde, uygulamanın “müzayede usulüyle satış” olarak yönlendirilmeye çalışılması nedeniyle, bir yandan verginin zaten konusuna giren işlemler için mükerrer 2 farklı konu maddesi ortaya çıkmakta ve bu nedenle de istisna hükümlerinin uygulanmasında tereddüte düşülmekte; diğer yandan normalde verginin konusuna hiç girmeyen işlemler için mehzaz kanunlarda da amaçlanmayan suni bir vergileme yükümlülüğünün doğmasına sebebiyet verilmektedir.

KDKVK 1-1 maddesi hükmüne göre Türkiye’de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesindeki teslim ve hizmetler KDV’nin konusuna girmektedir. Aynı maddede (1-3/d) bendiyle düzenlenen “müzayede mahallerinde yapılan satışlar” ise, doğal olarak diğer bentlere göre verginin konusuna girmeyen ama müzayede mahallinde gerçekleşen bir işlem bulunmaktaysa, bunları kavramalıdır.

Müzayede mahallerinde gerçekleştirilen satış işlemlerinin özelliği, alıcı ve satıcı arasına 3. Bir tarafın daha girmesidir ve Avrupa hukukunda “müzayedeyi düzenleyen /müzayedeci” olarak isimlendirebileceğimiz bu 3. Taraf, yasal olarak “kendi adına ve mal sahibi hesabına” veya “mal sahibi nam ve hesabına” çalışmakta olduğundan, KDV mevzuatında 2 nedenle ayrıca düzenlenmektedir:

- İlk olarak, verginin konusunu düzenleyen diğer hükümlerin kavramadığı ancak kanun koyucunun özellikle vergilendirmek arzusunda olduğu, ağırlıklı müzayede salonlarında yürütülen antika eser, sanat eseri, koleksiyon eşyaları, ikinci el olarak satılan değerli kişisel eşya ve objelerin müzayede alanlarında satışını verginin konusuna alabilmek,
- İkinci olarak, satışa konu eşyanın sahibinin vergi mükellefi olup olmadığına göre gerektiğinde özel matrah şekilleri uygulanmasına olanak sağlamak.

Bu çerçevede, önerimiz uygulamalarını daha yakından incelediğimiz Fransa ve İsviçre uygulamalarında olduğu gibi;

- Müzayedeye konu eşyanın satışı zaten diğer hükümlere göre KDV'nin konusuna girmektedirse müzayedeye düzenleyen tarafın sadece kendi komisyonu için belge düzenlemesi ve KDV hesaplaması; malın teslimine ilişkin KDV'nin ise malın sahibi olan ve hesabına ya da nam ve hesabına satış yapılan tarafça düzenlenecek belgede gösterilerek tahsil edilmesidir. Bu senaryonun, bizdeki hal komisyoncularında olduğu gibi (ve Fransa-İsviçre uygulamalarında benimsendiği üzere) "sadece müzayedeyi düzenleyen tarafın hem alıcıya hem satıcıya ayrı ayrı fatura düzenlemesi" versiyonu daha da isabetlidir.
- Müzayedeye konu eşyanın satış işlemi malın sahibi olan kimse yönünden KDV'nin konusuna girmeyen bir işlemse (ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde bir teslim değilse ve varsa Kanuna spesifik olarak eklenebilecek "sanat eseri, antika eşya, koleksiyonlar gibi bir eşyanın satışı bahis konusu değilse), bu durumda müzayedeye mahallindeki bu satış nedeniyle sadece müzayedecinin komisyon bedeli ilgisine KDV eklenerek aktarılacak ve matrah sadece bu komisyon bedeli olacaktır.

Konunun müzayedeyi düzenleyen hukuku açısından Borçlar Kanununu da ilgilendiren boyutu olacağından, Fransa uygulamasında olduğu gibi, müzayedeye düzenleyen müzayedeyi kendi nam ve hesabına gerçekleştirmesi veya kendi adına ama mal sahibi hesabına gerçekleştirmesi durumlarında, ortada iki ayrı teslim olacağı (ilk aşamada mal sahibinin eşyayı müzayedeye düzenleyene teslimi –ki mal sahibinin durumuna göre ticari, zirai, mesleki faaliyet çerçevesindeyse KDV'nin konusuna girecek ya da değilse girmeyecektir- ve ikinci aşamada ise müzayedeyi düzenleyen bu malı kendi adına müzayedeye mahallinde satması –ki her durumda ya kesin satış bedeli üzerinden ya da müzayedecinin kar marjı üzerinden KDV'ne tabi olacaktır-) hususu da ikincil mevzuatta düzenlenebilir. Keza, müzayedeye anında malın veya mal sahibinin Türkiye'de olmaması, Türkiye'de değilse müzayedeye öncesinde yurda getirilecek olup olmaması ve diğer taraftan müzayedeyi kazanan alıcının yurt dışında olup olmaması ve buna bağlı olarak müzayedeye sonucunda malın alıcıya teslim edilmek üzere yurt dışına gönderilip gönderilmeyeceği gibi farklı senaryolara göre de ikincil düzenlemelerin uyarlanması gerekecektir (Örneğin malın ve mal sahibinin bulunduğu yere göre transit ticaret ya da ithalat veya geçici ithalat hükümlerinin uygulanması ya da alıcı yurt dışındaysa ihracat istisnası da devreye gireceğinden müzayedeye bedeli üzerinden ayrıca KDV almamak ya da KDV hesaplayıp tecil etmek veya KDV'ni tahsil edip malın yurt dışına gönderilmesi sırasında iade etmek gibi tali düzenlemeler).

Bu düzenlemenin en önemli faydası, aslında verginin konusuna girecek mahiyette bir iktisadi ameliyeyi temsil etmediği halde veraset vb nedenlerle bir mala ortak veya paylı mülkiyet halinde sahip olanların ortaklığın giderilmesi amaçlı satışlarında, satış bedelinin bir kısmına Devlet tarafından KDV olarak el konulması haksızlığının da önlenmesi olacaktır; Devlet bu tür adalet ve hukuk hizmetlerinde zaten icra harçları vb. yoluyla bu kamusal hizmetin bedelini ilgililerinden almaktadır; ancak işlem ticari, zirai, mesleki bir nitelik arz etmediği halde malın paraya çevrilmesinde nakde dönüşen değer % 18 gibi bir bölümüne KDV adı altında el konulması hakkaniyete uymayacaktır.

Bu sorunun daha da ağır olarak yaşandığı ve yukarıda önerilen çözümü de daha değerli kılan bir diğer örnekse, gerçek kişilerin ticari, zirai veya mesleki niteliği olmayan borçları nedeniyle şahsi mal varlıkları için uğradıkları haciz ve icradan satışlarda, zor durumdaki borçlunun borçlarının kapatılmasında kullanılması gereken kısıtlı

bir kaynağın % 18 gibi önemli bir dilimine yine KDV adı altında el konulmasının yarattığı garabetin giderilmesi olacaktır.

3. Ödeme Kuruluşları ve Temsilcilerinin İşlemlerinde KDV - BSMV Ayrımı:

6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakatı Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun çerçevesinde BDDK'dan izin alarak faaliyet gösteren Ödeme Kuruluşları BSMV mükellefi iken, aynı kanun kapsamındaki temsilcilerin Ödeme Kuruluşuna vermiş oldukları hizmetler nedeniyle aldıkları ücret KDV'ne tabi tutulmaktadır.

Sigorta şirketlerinin BSMV mükellefi olmaları ve sigorta acentelerinin sigorta şirketlerinden aldıkları komisyon gelirlerinin de KDV konusu dışında tutulması örneğinde olduğu gibi, Ödeme Kuruluşu ve temsilci arasındaki ücretin de KDV'nin konusu dışında tutulması önerilmektedir.

Diğer yandan, alternatif olarak, Ödeme Kuruluşlarının bütün iş ve işlemlerinin de BSMV yerine KDV kapsamına alınması suretiyle bu uyumsuzluğun giderilmesi de üzerinde çalışılabilecek bir seçenektir.

4. Gayrimaddi Hak Satışlarının Hizmet Olması ve Hizmetten Yararlanma Yerinin Tayini :

Yurtdışına yapılan marka ve diğer gayri maddi hak satışları, AB uygulamalarına paralel olarak, bizim uygulamamızda da "hizmet ifası" olarak kabul edilmektedir.

Ancak yurtdışına yapılan marka ve gayri maddi hak satışlarında, hizmetten "alıcının mukim olduğu yerde yararlanıldığını öngören" AB uygulamalarından farklı olarak, çeşitli özelgelerde söz konusu edildiği üzere, marka veya gayri maddi hakkın Türkiye'de de kullanılabilme ihtimali" gibi soyut ve dolaylı bağlantılarla "hizmetten yurt dışında yararlanma şartının sağlanamadığı" ileri sürülmektedir.

Yurt dışına yapılan gayri maddi hak satışı şeklindeki hizmet ihraçlarında, hizmetten "alıcının bulunduğu yerde yararlanılmakta olduğu" kabul edilmelidir.

Ek olarak, hizmet ihracında istisna hükümlerinin uygulanması açısından "hizmetten yurtdışında yararlanma" durumu dolaylı bağlantılar veya olasılıklardan hareket eden "Türkiye'de **de** yararlanma" gibi sebeplerle aşılıp çalışılmamalıdır.

5. Hizmetten Yararlanma Şartında 2006/112 Numaralı AB KDV Direktifi Uyumu

AB'nin 2006/112 numaralı KDV direktifinin 56'ncı maddesi, yurt dışında bulunan kimselere verilen bazı seçilmiş hizmetler için, hizmetten yararlanma yerinin "hizmeti alanın bu hizmetle alakalı olan ekonomik faaliyetlerinin yürütüldüğü yer, bunun bilinmemesi durumunda ise yine hizmeti alanın mukim olduğu yer" olarak kabul edileceği hususunu düzenlemektedir.

Kuşkusuz bu düzenlemenin, seçilen hizmetlerin içeriği ile de doğrudan bağlantısı vardır. Bu içeriğe göz atacak olursak, Direktifin anılan maddesi uyarınca yurt dışındaki kimselere verilen,

- Gayri maddi hak satışları şeklindeki hizmetlerde,
- Reklam hizmetlerinde,
- Danışmanlık hizmetlerinde,
- Mühendislik, etüd, avukatlık, mali müşavirlik ve “veri işleme-veri sağlama” hizmetlerinde,
- Finansal işlemlerde, banka ve sigorta işlemlerinde (reasürans işlemleri dahil, kiralık kasa hizmetleri hariç),
- İşgücü temini hizmetlerinde,
- Taşınır kiralalarında (ulaşım araçları kiralaması hariç),
- Elektrik ve doğalgaz dağıtım sistemlerinin kullanılmasına izin verme hizmetlerinde,
- Telekomünikasyon hizmetlerinde,

hizmetten, “hizmeti alanın mukim olduğu yerde/ bu hizmetlerle alakalı bulunan işyerinin bulunduğu yerde” yararlanıldığı baştan kabul edilmektedir.

Biz de kendi mevzuatımızda, yukarıda sayılan hizmetler veya bunların bir kısmı için benzer bir düzenleme ile “hizmetten yararlanma yerine ilişkin herhangi bir ilave teste gerek duymadan”, hizmetten alıcının bulunduğu yerde yararlanılmakta olacağını (bu hizmetlerin yurt dışına hizmet ihracı kapsamında verilmiş olacağını) öngören bir düzenleme yapabiliriz. Essasen, ileride de zaman zaman değineceğimiz üzere, yukarıdaki hizmetlerden bir kısmı için spesifik olarak KDV istisnası taleplerinin gelmekte olduğunu da gözlemekteyiz.

6. Yatırım Mallarında ve Taşınmazlarda, 2006/112 Numaralı AB KDV Direktifi Uyumu

Katma Değer Vergisinin bir harcama ve tüketim vergisi olduğu bilinir. Dolayısıyla, konusu itibarıyla tüketilemeyecek olan malların teslimlerinin de KDV’ne tabi olması, ilk anda bu verginin teorisiyle bağdaşmaz görünebilir.

Ancak, AB ülkeleri de dahil olmak üzere KDV uygulanan bütün ülkeler, bir anda tüketilemeyen malların (yatırım malları ya da amortismanı tabi iktisadi kıymet olarak ifade edilebilir) teslimini KDV’ne tabi tutmaktadır. Hatta rekabet eşitliği açısından, bu tür sabit kıymetlerin üçüncü kişilerden satın almak yerine bizzat işletmede imal ve inşa edilmeleri durumu bile KDV’ne tabi tutulabilmektedir. Bu düzenleme, anımsanacağı üzere KDV uygulamasına ilk geçtiğimiz yıllarda bizim ülkemizde de bir süre için geçerli olmuştu.

Yatırım mallarının KDV karşısındaki durumları, vergiye tabi tutulmaları noktasından ziyade, iktisabında yüklenilen verginin indirim imkanları yönünden farklılaştırılmaktadır. 112 numaralı Direktif de “regularisation” periyodu (*la période de régularisation*) olarak adlandırılan bu tür bir “indirimin zamana yayılması” uygulamasına izin vermektedir. Uygulama, iktisap sırasında yüklenilen KDV’nin zamana yayılarak indirilmesi veya belli bir oranda indirilmesi (indirim kısıtlaması) gibi farklı şekillerde yürütülebilmektedir. Ancak bu indirim periyodu içinde sabit kıymetin KDV uygulanarak satılmış olması durumunda, kısıtlanan indirimler veya bakiye indirimler tamamen veya satış değeriyle/iktisap süresiyle orantılı bir limit dahilinde kullanılabilir hale gelmektedir. Genel kabul gören prensip, işletmenin KDV uygulanan ekonomik faaliyetleri ile ilgili olan (vergiye tabi işlemlerinde kullanılan) sabit kıymetlerin indirimine kısıtlama getirmemek yönündedir. Dolayısıyla sabit kıymetlerle ilgili indirim kısıtlamaları veya zamana yayma uygulamaları, daha ziyade asli faaliyet konusunu oluşturmayan veya asli faaliyetlerde kullanılmayan, yardımcı/yan işlemler nedeniyle iktisap edilmiş kıymetlerde veya iş dışındaki amaçlarla da kullanıldığı bilinen kıymetlerde gündeme gelmektedir.

Genel olarak bizim mevzuatımızın da AB Direktifi ile ve yaygın birlik uygulamaları ile benzeşmekte olduğu söylenebilir. Sabit kıymetlerde indirimin zamana yayılması uygulaması bir müddet için bizim mevzuatımızda da (asli faaliyet-yardımcı faaliyet ayrımı yapılmadan) kalmış ve sonradan terk edilmiştir; bazı sabit kıymetlerde indirim kısıtlaması ise, halen mevzuatımızda uygulama alanı bulabilmektedir.

Yatırım malları ile benzer olduğu söylenebilecek bir diğer kıymet ise, taşınmazlardır. Özellikle arsa ve arazilerin binalardan farklı olarak, kullanılmakla tüketilemeyecek olmaları, bunların KDV karşısındaki durumlarını özel kılmaktadır. Binaların arsa paylarına isabet eden değerlerini de içeren toplam teslim bedelleri üzerinden vergiye tabi tutulmaları ise, arsa teslimlerinde KDV uygulamasının mükerrer vergi uygulamasına (hem arsa olarak vergilenmesi hem de bina satışı sırasında bina değeri içine eklenerek yeniden vergilenmesi nedeniyle) yol açtığı itirazlarını gündeme gelmektedir.

112 numaralı direktifin 12'nci maddesi, prensipte 9'uncu madde kapsamında gerçekleştirilen her türlü devamlı iktisadi faaliyetin KDV'ne tabi tutulmasını kabul ettiği gibi, devamlılık unsuru olmasa dahi bazı hallerde arazi olarak gerçekleştirilen **"arsa"** satışları ile yine devamlılık göstermeyecek şekilde arazi olarak gerçekleşmiş olan **"binaların ilk teslimlerinin"** dahi KDV'ne tabi tutulabilmesine imkan vermektedir.

Bununla birlikte, sadece "arsa" teslimleri yönünden; KDV'nin bir tüketim vergisi olması ve arsanın da tüketilemeyecek olması dikkate alınarak, arsa teslimlerinin vergiden istisna tutulması fikri değerlendirilebilir. Arsa üzerine yapılan yapıların satışı KDV'ye tabi olmaya devam edeceği ve yapıların satış fiyatı arsa bedellerini de içereceği için, arsaya isabet eden değer, üzerindeki binanın satışı sırasında vergi matrahına girmiş olacaktır. Dolayısıyla, arsa teslimi, üzerinde bir yapılaşma faaliyeti gerçekleşmediği müddetçe, bu haliyle aslında "finansal yatırım (sermaye hareketi)" gibi nitelendirilmiş olacaktır.

B. VERGİYİ DOĞURAN OLAY ve MÜKELLEFİYET

1. Serbest Meslek Erbabında Tahsilat Esasına Bağlı Uyumsuzluk :

Serbest Meslek erbabında gelir vergisi yönünden geçerli olan tahsilat esası geçerli iken, KDV uygulamasında 27. Madde çerçevesinde hizmetin belli bir beyan dönemi içinde verilmesinin yeterli olması ve bedelin tahsil edilip edilmemesinin KDV yükümlülüğüne etkisi olmaması sebebiyle, serbest meslek erbabının tahsil edemediği KDV'ni ödemek gibi bir mağduriyeti oluşmaktadır.

Vergiye doğuran olayın her 2 kanun yönünden uyumlulaştırılması önerilmektedir.

Diğer yandan, tahsilat yapılmadığı sürece serbest meslek makbuzu da düzenlenmeyeceği halde uygulamada tahsilat gerçekleşmediği halde makbuzun düzenlendiği hallerle de karşılaşabilmektedir. Bu gibi hallerde serbest meslek makbuzlarındaki KDV tam tevkiyat kapsamına alınarak en azından tahsilatı fiilen yapılmamış makbuzlardaki KDV'nin ödeme yükü serbest meslek erbabı üzerinden alınmış olur.

2. Sadece KDV Yönünden Mükellefiyet Tescili İmkânı Tanınmalıdır:

Sadece KDV Yönünden mükellefiyet tescili imkânının olmaması yabancı yatırımcıların iş modellerinde sorunlar yaşanmasına ve Türkiye'nin diğer pek çok ülkede mevcut olan bu uygulamaya mevzuatında yer vermiyor olması da yabancı yatırımcılar için önemli bir gösterge olan Doing Business gibi ölçek sıralamalarında alt seviyelere düşmesine neden olmaktadır.

Sadece KDV yönünden mükellefiyet tescili, başka ülkelerde de uygulanan ve yabancı yatırımcılar arasında ciddi bir talep gören kullanışlı bir imkandır.

Vergi mükellefiyetinin bütün vergiler için tescil edilmesi; ancak yabancı yatırımcıların talep ettiği bazı vergi türleri için örneğin sadece KDV mükellefiyet tescilinin yapılamaması, ülkemizin yatırım çekmek konusunda benzer ülkeler karşısındaki uluslararası rekabet avantajının azalmasına neden olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesinde yapılacak bir düzenleme ile kısmi mükellefiyet tesisi, örneğin yalnızca KDV mükellefiyeti tesisi mümkün hale getirilebilir.

C. MATRAH**1. Vergi, Resim ve Harçların Matraha Dahil Olması :**

Vergi, resim ve harçların KDV matrahına dahil edilmesi, bu işlem vergisinin yükünü yukarı çekmektedir.

Özellikle bazı ürünler üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi'nin oldukça yüksek olduğu dikkate alınırsa, belli ürünlerde veya belli vergiler yönünden, diğer vergilerin KDV matrahına dahil edilmesi kuralına istisnalar getirilebilir; bu tedbir kamuoyunda oluşan "verginin vergisi" algısını da ortadan kaldırabilir ve vergi oranının yüksekliğiyle bağlı enflasyonist etkiyi de kısmen azaltabilir.

2. Kur Farklarının Matraha Dahil Olup Olmayacağı :

İthalatta vergi matrahına açıklık vermek amacıyla ilgili maddeye eklenmiş olan "kur farkı" ibaresinin bütün teslim ve hizmetlere doğru genişletilmesi ve giderek "kur farkının kendisinin müstakil bir hizmet ifası gibi görülerek" üzerinden KDV alınmak istenmesi, kanun tekniği açısından sorunludur.

Kur farkının ortaya çıkması kendi başına vergiyi doğuran bir olay değildir. Kur farkı, vergiyi doğuran ve evvelce vuku bulmuş bir olayın uzantısıdır. Vergiyi doğuran olay vuku bulduktan ve vergilendirildikten sonraki tarihlerde ortaya çıkan kur farkına bağlı olarak vergiyi doğuran olayın tekrar ettiğini düşünmek kanun sistematikleşmesiyle de uyumsuzdur.

İthalat dışındaki işlemlerde, kur Farkları KDV'nin matrahına dahil edilmemeli veya kendisi başlı başına vergiyi doğuran olay/vergiye tabi işlem gibi verginin konusu yapılmamalıdır.

Mal teslimi ve hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden KDV matrahı tespit edilmekte ve KDV hesaplanmaktadır. Dövizin – ki döviz ve para teslimlerinin kendisi zaten vergiye tabi değildir- farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının ayrıca DKV’ne tabi bedel kavramı içerisinde değerlendirileceğine dair hiç bir açık veya amir kanun hükmü mevcut değildir. Hatta Bakanlığın bazı kurumlar vergisi istisnalarında kur farklarının istisnaya baz olacak işlem bedeli içinde değerlendirilmeyeceğine dair açık görüşleri mevcuttur. Nitekim KDV Kanunu’nun 20. maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış ve ne bu maddede ne de aynı Kanunun 24. maddesinin (c) bendinde kur farkları ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmiştir. Hatta Kanunun 24. Maddesinde matraha dahil olacak unsurlar tadad edilirken, “vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin” matraha dahil olduğunu kurala bağlamış, ancak kur farkına bunlar arasında da yer vermemiştir. Bu durumda döviz cinsinden yapılan satışlarda bedelin tahsil edildiği tarihte malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi ve müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanunun 24/c maddesinde matraha dahil olduğu belirtilen unsurlar arasında sayılmadığı hususunun açık olduğu anlaşılmaktadır.

KDV Kanunu sadece ithalatta matrah başlıklı 20. Maddesinde ithalat işleminin doğası gereği ve zaten “Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir” hükmünün havi 26. Maddenin zorunlu sonucu olarak gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar hesaplanan kur farklarının ithal edilen eşyanın KDV matrahına dahil olacağını söylemiş olup i) İthalatta vergi matrahına açıklık vermek amacıyla ilgili maddeye eklenmiş olan “kur farkı” ibaresinin bütün teslim ve hizmetlere doğru genişletilmesi, vergi hukukunun kıyas yasağına aykırıdır ve ii) Kanun koyucu gerekli gördüğünde kur farkının matraha dahil olup olmadığına dair özel bir hüküm sevk etme farkındalığına sahip olduğunu göstermekte ve buna rağmen Matraha Dahil Olan Unsurlar başlıklı 24. Maddede “vade farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler”i tadad ederken bilinçli olarak burada kur farkına yer vermemiştir.

Vergi Kanunlarının yorum ve uygulamasında kıyas metodu geçerli değildir. Dolayısıyla kur farklarının faiz veya vade farkına benzetilmesi ya da ithalatta matrah maddesinde yer alan ifadelerin diğer teslimlere de edilmesi suretiyle kur farklarının KDV’ye tabi olduğu ileri sürülemez.

Ayrıca kur farklarının KDV’ye tabi olmaması gerektiğine ilişkin müstakar hale gelmiş Danıştay Kararları mevcuttur. Esas itibarıyla vade farkı ya da finansman hizmeti niteliğinde olmayan kur farklarının KDV’ye tabi olmadığının KDV Kanununda açıkça belirtilmesi zaruridir.

3. Yurtdışı Roaming Hizmetlerinde Matrah :

Türkiye’de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin aboneleri kendi hatları üzerinden YURTDIŞINDA aldıkları iletişim hizmetlerinin tamamı üzerinden KDV ve ÖİV ödemek durumunda kalmaktadırlar.

Roaming hizmetlerinde öz olarak abone yurtdışında iletişim hizmetini fiilen bulunduğu ülkede faaliyet gösteren yabancı GSM operatöründen kendi operatörü ARACILIĞI ile almaktadır. Bu nedenle Türkiye’de faaliyet gösteren GSM operatörlerinin abonelerine düzenlediği faturalarda yer alan toplam bedellerden yurtdışındaki operatörün hizmetine isabet eden kısmın tenzil edilerek KDV matrahı dışında bırakılması gerekir.

D. ORAN**1. KDV Oranlarının GTİP Numaralarına Göre Tayin Edilmesi :**

KDV oranlarının GTİP numaralarına göre tayin edilmesinin yol açtığı ciddi bir kargaşa vardır.

Mallara ilişkin KDV oranlarının GTİP numaralarıyla tanımlanan eşyalar itibarıyla düzenlenmesi, gümrük vergisi uygulamalarında eşya sınıflamaları ve tarife yorum kuralları açısından yaşanan tanımlama zorluklarının ve çok geniş bir tartışma literatürünün, olduğu gibi KDV mevzuatımıza da transfer edilmesine neden olmuştur.

İlk defa 2007 yılında mallara ilişkin KDV oranları GTİP numaralarıyla tanımlanan eşyalar itibarıyla düzenlenmiştir. Bu durum ise, gümrük vergisi uygulamalarında dahi eşya sınıflamaları ve tarife yorum kuralları açısından yaşanan tanımlama zorluklarının ve çok geniş bir tartışma literatürünün, olduğu gibi KDV mevzuatımıza da transfer edilmesine neden olmuştur. Öyle ki, gümrük uygulamalarında Dünya Ticaret Örgütü'nün sınıflama ve yorum için özel olarak oluşturduğu komite çalışmaları ve belli periyodlarla güncellenen bir kısmı oldukça teknik tarife sınıflama kararları seti, gereksiz bir iş yükü oluşturacak şekilde yurt içi mal teslimlerini de doğrudan etkiler hale gelmiştir.

KDV oranlarının belirlenmesi, verginin yasallığı ilkesi gereği, kanunda belirtilen sınırlar dahilinde kalmak kaydıyla Bakanlar Kurulu Kararı ile mümkün olabildiği halde, bu yasallık hiyerarşisinde herhangi bir yeri olmayan, hatta ulusal bir nitelik dahi taşımayan Dünya Gümrük Örgütü karar ve uygulamalarından beslenen ithalat mevzuatına yönelik gümrük tebliğleri, bir eşyanın tanımını değiştirmek suretiyle KDV oranını da değiştirebilmeye muktedir olabilmektedir.

Böylece, öncesinde sadece dış ticaret işlemleriyle sınırlı olarak ithalatçıların ithalat vergileriyle ilgili yükümlülüklerini ilgilendiren dar kapsamlı bir vergileme sorunu, yurt içi mal teslimlerinin tamamına da sirayet eden önemli bir sınıflama sorununa dönüşmüştür.

Basit bir örnek olarak, uygulamada karşılaşılan şu durumları sıralayalım:

- Mantarlı Risotto" ürünü %8 KDV Oranına tabi olması gerekirken, "Pirinç" olarak işlem görerek %1 KDV ile ülkeye alınabilmektedir.
- Leblebi-Ayçekirdeği-Antep Fıstığı için % 1 KDV Oranı geçerlidir. Bu ürünler sos ile kaplandığında KDV Oranı % 8 dir. Ürün özelliğini değiştirmeden sadece tuz ile kavrulduğunda KDV Oranının ne olacağı hususunda ise farklı görüşler ileri sürülmektedir.
- Defterlerde KDV oranı % 8 olmakla beraber, kullanım amacı olarak ajanda sınıfına girecekse oran % 18'e çıkmalıdır.
- Beslenme çantasında KDV oranı % 8'dir ancak eşya "beslenme kutusu" olarak sınıflanırsa KDV oranı % 18 olmalıdır.
- Kemikler karkas içinde satılıyorsa % 1, üzerinde et varken satılıyorsa (but, pirzola) toptanda %1 ve perakende de %8, ancak etten sıyrılmış olarak satılmaktaysa % 18 oranında vergilenecektir.

Örnekler listesi uzatılabilir.

Sonuç olarak, KDV Kanunu'na Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen ve büyük kısmı GTİP numaralarına endekslenen listelerle belirlenen KDV oranlarına ilişkin düzenlemeler oldukça dağınık, tereddüte ve uygulamada sorunlara yol açan haldedir.

Bu listelerin yeniden düzenlenerek, daha basit, sade ve anlaşılır, mükellef haklarına uygun bir hale getirilmesine, gereksiz detaylandırmalardan kaçınılarak modern vergileme tekniklerine uygun standartta bir format oluşturulmasına ihtiyaç vardır.

Önerimiz, KDV oranlarının tespitinde GTİP numaralarına referans yapılmasından vazgeçilmesi veya bu mümkün olamayacaksa malların ve oranların GTİP numaralarının son hanesine kadar özelleştirilmesi yerine tabi olunan fasıllar veya en fazla ilk 4 hane numarası bazında belirlenmesidir.

2. KDV Oranlarının Yüksekliği :

KDV oranlarının yüksekliği kayıt dışı işlemleri özendirmekte ve yaygınlaştırmaktadır. Kayıt dışılık ise, öncelikle ekonomik aktörler arasında haksız rekabete sebep olmakta; elbette gelir üzerinden alınan vergileri de önemli oranda aşındırmaktadır.

KDV oranının kayıt dışılık eğilimlerini besleme konusundaki gücü, kuşkusuz gelir dağılımının yapısından da güç almaktadır. Doğal olarak bazı gelir grupları KDV gibi satış/işlem vergilerinin oranına karşı daha fazla duyarlı olabilecek ve mümkün olduğunda kayıt dışılığa talep oluşturmak için yeterli motivasyonu taşıyabilecektir.

Dolayısıyla, uluslararası kıyaslamalarda KDV oranları itibarıyla ayrıksı görünmüyor olsa dahi, diğer ekonomik göstergeler de hesaba katılarak genel KDV oranı, kendi ekonomik verilerimizle uyumlu bir seviyeye çekilmelidir. Bu tedbir, vergi uyumunu güçlendirerek bütçe KDV gelirini artıracak gibi, kazanç üzerinden alınan Gelir ve Kurumlar Vergisinin tahakkuk ve tahsilâtına da olumlu etki yapacaktır.

İktisat teorisinde nihai tüketim mallarına talep esneklikleri ile ters orantılı olarak vergi konulmasını (talep esnekliği düşük mallara yüksek oran) öneren Ramsey Kuralı tartışmalı ve çoğu zaman uygulanamaz bulunsa da, en azından kuramın işaret ettiği şekilde, mal üzerindeki verginin o mala olan talebi azaltıcı etkisinin, ekonomideki tüm mallar yönünden dengelenmesi (verginin bütün malların talebini aynı oranda azaltması) açısından, fazla yüksek olmayan ama temel bazı mallar haricinde tüm mallar için geçerli olacak tek bir KDV oranı (ya da olabildiğince az sayıda oran) uygulanması seçeneği de değerlendirilmelidir.

Buna göre, az sayıda vergi istisnası, temel ihtiyaçları karşılayan mal ve hizmetlerde indirimli bir tek oran ve genel oran olmak üzere üç kademeli bir yapı düşünülebilir. Oran seçimi etki analizi çalışması gerektirir ama sıklıkla dile getirilen kombinasyonlar olarak “%15 –genel oran-, %5 ila %10 arasında belirlenecek bir tek indirimli oran ve istisna” kombinasyonu üzerinde çalışılabilir.

Diğer yandan, kayıt dışı ekonomiyle etkili bir mücadele motivasyonu oluşturması açısından daha iddialı oran yapıları üzerinde de durulabilir. KDV Kanununun ilk uygulama yıllarında genel oran % 10 olarak belirlenmiş, zaman içinde bu oran % 12, % 15; 17 ve % 18 şeklinde artan bir seyir izlemiştir. Her ne kadar OECD ortalamaları bu gün için düşük bir KDV oranına işaret etmese de, ülkemiz şartlarında satın alma gücüne kıyasla yüksek bir

oranı temsil eden ve kayıt dışı ekonomi için güçlü bir motivasyon oluşturan % 18 oranının aşağıya çekilmesi, toplam vergi tahsilatları ve gönüllü vergi uyumu yönünden olumlu sonuçlar verebilir.

Diğer yandan, oran sayısının fazlalığı, indirimli oran uygulamasına özgü düzenlemeler ve oran farklılığından doğan ekonomik işleyiş gereği, hem bürokratik süreçlerin çoğalmasına hem de ilave işletme maliyetlerine yol açabilmektedir. Örnek olarak, gıda ve tarım ürünlerinde düşük KDV oranlarının uygulanması, diğer girdilerdeki (enerji, paketlenme, nakliye, hizmetler) yüksek KDV'ler yüzünden, KDV alacaklarına yol açmakta, işlem maliyetlerini yükseltmekte ve finansal maliyetlerin artmasına bağlı olarak yeni ve öngörülemez bir maliyet ortaya çıkarmaktadır. Bu gibi sakıncaları olabildiğince minimize edebilmek için, genel olarak KDV oranlarının ve oran sayısının düşürülmesi, farklı gruplardaki değişken KDV oranları arasındaki farkların da yüzdesel olarak azaltılması faydalı olacaktır.

3. Turizm Sektöründe KDV oranı :

Turizm Sektöründe KDV oranı, sektörü mağdur edecek ve rekabet gücünü zayıflatacak seviyededir.

Konaklama ve yiyecek-içecek sektöründeki KDV oranı % 8 olmakla birlikte, bir otelin bünyesindeki hizmet birimlerinde verilen yiyecek içecek servislerinin farklı KDV oranlarına tabi olması (restoran, kahvaltı salonu, kafeterya, vitamin bar vb. yerlerdeki hizmetlerde KDV oranı % 8 iken bu gibi alanlar dışında kalan yiyecek içecek servislerinde KDV oranının % 18 olması veya restoranda verilen yemek servisinde KDV oranı % 8 iken, bu mekandaki yemekli bir organizasyonda oranın % 18'e çıkması gibi) gereksizdir. Konaklama işletmeleri içinde çeşitli mülahazalarla yiyecek ve içecek hizmetlerinin bir kısmında %18 olarak uygulanan KDV oranının, işletmenin bütününde bağımsız restoranlarda olduğu gibi % 8 olarak uygulanması sağlanmalı ve rekabet eşitsizliği giderilmelidir.

Yakın coğrafyalarda yer alan rakip ülkeler, turizm sektöründe uygulanacak KDV oranını ülkelerin elde ettikleri ulusal turizm gelirlerindeki değişikliklere göre dinamik olarak yönetmektedir. Bu itibarla ülkemizde de turizm sektöründeki KDV oranının dinamik ve rekabetçi olarak yönetilmesi, son derece önemli görülmektedir.

4. Sağlık Malzemelerinde Oran :

Genel olarak sağlık hizmetleri ve bu hizmetlerin ifasında kullanılan medikal sarf malzemeleri %8 KDV'ye tabidir. Ancak Sağlık Bakanlığı Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu'nun yayımladığı "Ulusal Bilgi Bankası" sisteminde tıbbi cihaz olarak tanımlanan bazı ürünler, farklı GTİP numarası altında listelendiği için farklı KDV oranına tabi tutulmaktadır. Örneğin, 8108.90.90 Sıra No:10 *Titanyumdan Diğer Eşyalar*, tıbbi olarak kullanılabilen olduğu halde % 18 oranında vergilenmektedir.

Medikal ürün olarak kullanılması dikkate alınarak, 8108.90.90 GTİP kodu altında işlem gören ürünlerin KDV oranının % 8'e indirilmesi değerlendirilebilir.

Diğer yandan, bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine ilişkin Kararın eki (II) sayılı listenin "Diğer Mal Ve Hizmetler" bölümünün 18., 19. ve 20. sıralarında yapılan değişikliklerle, Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünlerin kapsamı genişletilerek, bu ürünlerin terkiibinde bulunan etkin maddeler ve etkin madde üretiminde kullanılan hammaddelerin; çeşitli zirai

mücadele ürünlerinde kullanılan aktif maddelerle bu aktif maddelerin üretiminde kullanılan hammaddelerin ve veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar ile bu ürünlerin terkiibinde bulunan etkin maddeler ve bu etkin maddelerin üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV oranı yüzde 8' indirilmiştir. İlaçta uygulandığı gibi, %8 oranında indirimli KDV oranına tabi tutularak satılan tıbbi cihazların üretiminde kullanılan ham maddelerin tedarikinde de KDV oranının % 8 olarak belirlenmesi yerinde olacaktır.

5. İkinci El Ticari Araç Satışlarında Oran:

İkinci el ticari araç satışlarında (8703 dışında kalan araçlarla 8702 pozisyonundaki araçlar için) KDV oranının %18 olması önemli aksaklıklara ve mağduriyetlere yol açabilmektedir.

İkinci el araç rayiçlerinin sabit bir tutar olarak algılanması ve üzerine KDV nedeniyle bir ekleme yapılmayıp, KDV'ne konu bir teslimde verginin bu bedelin içinden ayrıştırılması sebebiyle, özellikle gider pusulasıyla vergisiz olarak ikinci el ticari araç alıp satanların satış nedeniyle % 18 KDV ayırmaları mağduriyete yol açmakta ve piyasadaki aktörleri de zaman zaman kayıt dışılığa özendirmektedir.

İkinci el ticari araç satışlarında da KDV oranı % 1 olarak belirlenebilir.

6. Fide Yetiştiriciliği Fason Hizmetinde KDV Oranı :

Fide satışlarında KDV oranı % 8 olduğu halde, fason fide yetiştiriciliğinde oran % 18 olarak uygulanmaktadır.

Fide üretiminde kullanılan tohumun üretici firma tarafından % 8 KDV ile satın alınarak fide haline getirilmesi yoluyla yapılan fide satışlarında KDV oranı yine % 8'dir.

Ancak tohumun satın alındıktan sonra fide haline getirilmek üzere fide üretici bir diğer firmaya gönderilmesi durumunda, bu hizmet fason üretim hizmeti olarak % 18 oranında vergilenmektedir.

Bu fason üretimde de KDV oranının % 8 olması önerilmektedir.

7. Tarımsal Amaçlı Arazi Kiralamalarında KDV Oranı :

Büyük ölçekli tarım işletmelerinin tarımda verimli ölçek büyüklüklerini yakalayabilecek ve teknoloji transferini sağlayabilecek sermaye desteğiyle büyük alanlar kiralamak suretiyle gerçekleştirdiği tarımsal faaliyetler, bir yandan iyi tarım uygulamalarının gelişmesine ve diğer yandan da üretim maliyetlerinin azalmasına imkan sağlamaktadır.

Ancak büyük ölçekli verimli tarım işletmeleri oluşturabilmek için gerekli geniş arazilerin işletmelerce mülk edinilme imkanı sınırlıdır ve bu ölçekteki tarım arazileri, aralarında Devlet işletmelerinin de (TİGEM gibi) olduğu arazi sahiplerinden yapılan uzun dönemli kiralamalarla sağlanmaktadır.

Tarımsal amaçlı bu arazi kiralamalarında KDV oranının düşürülmesi, tarımsal üretim maliyetlerinde de KDV finansmanından kaynaklanan maliyetleri minimize edecektir.

8. E İçerikli Ürünlerin Desteklenmesi :

Dijital/elektronik ortamda teslim edilebilen içeriklerin üretimini teşvik eden bir oran yapısı mevcut değildir.

Gelişime açık, katma değeri yüksek ve genç nüfusa istihdam olanakları yaratabilecek sektörlerin hızlı gelişimi ülke ekonomisi için büyük önem arz etmektedir. Bu kapsamda; dijital/elektronik ortamda teslim edilebilen içeriklerin (müzik, yayın, film vb) yurtiçindeki teslimlerinde nihai tüketici fiyatlarının KDV oranında indirim yolu ile desteklenmesinde fayda görmektedir. BKK'na verilen yetki kullanılarak tüm dijital/elektronik ortamda teslim edilebilen içerikler için KDV oranının %1 olarak belirlenmesini önermekteyiz.

E. MEVCUT İSTİSNALARA EK İSTİSNA ÖNERİLERİ**1. Kongre Turizmini Destekleyici İstisna :**

Sadece İstanbul'da 2015 yılında yirminin üzerinde (her biri yaklaşık 10.000 katılımcılı) uluslararası kongre iptal edilmiştir. 2016 yılında aktif olan uluslararası kongreler önceki yıllara göre yaklaşık %80 oranında düşmüştür. Türkiye'de 2017 yılında şu ana kadar herhangi bir uluslararası kongre teyit edilmemiştir.

Kongre turizmi segmentinde yaşanan ciddi daralmayı aşmak için 2019-2023 döneminde kongre harcamalarına belirli bir katılımcı sayısı baz alınarak KDV istisnası getirilmesi düşünülebilir.

2. Sağlık Turizmi Kapsamında Yabancı Hastalara Türkiye'de Sunulan Sağlık Hizmetleri :

Bir yandan ülkemizin uluslararası sağlık turizminden aldığı payın genişletilmesi için uğraş verilirken, diğer yandan bu hizmetler Türkiye'de faydalanılan hizmet olarak değerlendirildiğinden % 18 gibi yüksek bir işlem vergisine tabi tutulmaktadır.

Sağlık turizmi segmentinde oldukça iddialı bir konumda olan Türkiye'nin bu konumunun ve arzusunun desteklenmesi için, Türkiye'deki sağlık kuruluşlarının yabancı hastalara Türkiye'de verilen sağlık hizmetlerine KDV istisnası tanınması seçeneği değerlendirilmelidir.

Özel sağlık kuruluşları sağlık turizmi yoluyla Türkiye'nin döviz kazandıran hizmet sektörleri arasında önemli bir yer teşkil etmesine rağmen, sektöre sağlanan katma değer vergisi istisnası bulunmamaktadır. Sağlık sektörünün, uluslararası rekabet gücünün ve hizmet gelirlerinin artırılması, dış pazarlara açılması ve ülkenin sağlıkta dünya çapında markalaşmasını desteklemek amacıyla, Türkiye'de yerleşik sağlık kuruluşlarının 3065 sayılı Katma Değer Vergisi kanununda olduğu gibi, yurt dışında ikamet eden hastalara verilen sağlık hizmetlerinde KDV istisnası tanınması, uluslararası rekabete daha uygun fiyatlar önerebilmeye olanak sağlayacak, bu rekabet avantajı ise döviz kazandırıcı işlemlerin ve döviz gelirlerinin artmasına katkıda bulunacaktır.

3. Limanlarda Verilen Hizmetlerde Kısmi İstisna :

Limanlarda verilen hizmetlerde kısmi istisna uygulaması nedeniyle çeşitli sıkıntılar yaşanmaktadır.

Bir bütün olarak verilen liman hizmetlerinin birbirinden ayrılması mümkün olmayan hizmet unsurlarının bir kısmı KDV'den tam istisna olarak (KDVK md. 13/b), bir kısmı ise kısmi istisna olarak (KDVK md. 17/4-o) düzenlenmiş durumdadır. Bu ikili yapı, uygulamada tereddütlerin ortaya çıkmasının yanı sıra haksız rekabete sebep olmakta ve birçok durumda liman işletmelerinin üzerinde kısmi istisna nedeniyle yüksek bir "indirilemeyip gider kaydedilen KDV" maliyeti oluşturmaktadır.

Bir örnek vermek gerekirse; ardiye ve kapı giriş, çıkış işlemleri kısmi istisna kapsamında teslimlerdir. Ancak söz konusu hizmetlerde kullanılan saha istif makinelerinin yüklendiği maliyetler hem tam istisna hizmetlerin (KDVK md. 13/b), hem de kısmi istisna hizmetlerin (17/4-o) maliyeti olabilmektedir. Hatta verilen bir hizmetin aynı anda iki istisna hükmüne dahil olabileceği 60 numaralı KDV sirkülerinde Maliye Bakanlığı'nca da kabul edilmektedir.

Diğer taraftan; Dünyadaki uygulamalara ve limancılık literatürüne bakıldığında yükleme veya tahliye hizmetleri yükün gemiden sahaya alınmasına veya sahadan gemiye yüklenmesine dek oluşan tüm maliyetleri kapsadığı görülmektedir. Belirtilen hizmetlerin içinde malların çekicilerle sahaya taşınması ve istife yerleştirilmesi hizmetleri de yer almaktadır. Bu kapsamda; birbirinden ayrılması mümkün olmayan hizmetlerdeki unsurların istisna uygulaması açısından farklılaştırılması gerek KDV istisna uygulamasında ciddi sıkıntılara sebep olmaktadır. Bu istisnaların tamamının tam istisna olarak düzenlenmesi daha doğrudur.

4. Hizmet İhracında Yurt Dışında Yararlanma Şartı:

Yabancı müşterilere verilen hizmet bedellerine eklenen hesaplanan KDV, yurtdışındaki müşteriler için ilave bir maliyet olmaktadır. Bu durum, uluslararası alanda yerli hizmet üreticilerinin rekabet avantajını da zayıflatmaktadır.

Yabancılarla yönelik sağlık hizmetleri için önerildiği şekilde, yabancı müşterilere yönelik olan ve diğer vergi yasalarındaki kazanç istisnalarıyla teşvik edilmeye çalışılan diğer bazı hizmetlerde de, yararlanma Türkiye'de olduğundan, yabancı müşteri açısından yüksek bir KDV maliyeti oluşmaktadır.

Bu çerçevede, Türkiye'de yabancılar verilen "Tıp, hukuk, muhasebe, mühendislik, danışmanlık gibi belirli hizmetleri"nin de KDV istisnası yoluyla desteklenmesi, rekabetçi fiyat yapılarının oluşumuna izin verecektir. Bu amaçla, özel bir vergi istisnası düşünülebileceği gibi, bu gibi hizmetlerin mevcut hizmet ihracı hükümlerinden yararlanabilmesini teminen, hizmet ihracında aranan "hizmetten yurt dışında faydalanma şartı" yukarıda sayılan özel hizmet alanları için tamamen kaldırılabilir.

Bu kapsamda ele alınmasını bilhassa yararlı gördüğümüz bir diğer alan da, "Elektronik ortamda teslim edilebilen içeriklerin (müzik, yayın, film vb) yurtdışı mukimi alıcılara teslimleri"dir. Bu destek tedbiri sayesinde, Türkiye'de mukim içerik üreticilerinin söz konusu içerik teslimlerinde yurtdışındaki rakipleri ile rekabet gücüne önemli katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

5. Türkiye’den Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler :

Yurt dışı çıkış yolcularına yapılan satışlar bazı şartlarla KDV’den istisna olmakla birlikte, bu mağazaların Türkiye’den tedarik ettiği mallar KDV’ne tabi tutulmaktadır. Mevcut KDV düzenlemelerine göre;

- Yurt dışına yapılan ihracatlar KDV’den istisnadır.
- Bir kısım şartlarla yurt dışı yolculara yapılan satışlar KDV’den istisnadır.
- Serbest bölgelere yapılan teslimler KDV’den istisnadır.
- Yurt dışından serbest bölgelere ithal edilen mallar KDV’ye tabi değildir.
- Yurt dışından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan ithalatlar KDV’ye tabi değildir.

Ancak, gümrüksüz satış mağazalarından yurt dışına çıkanlara satılacak olan malların yurt içinden bu mağazalara teslimleri KDV’ye tabidir. Bu durumun düzeltilerek yurt dışına çıkan yolculara (çıkış yolcusu) satılmak üzere Türkiye’den gümrüksüz satış mağazalarına yapılan satışların KDV’den istisna olması gerekir.

Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğine göre, gümrüksüz satış mağazaları, Türkiye’ye gelen veya Türkiye’den giden yolcular ile transit yolculara satış yapmak üzere tesis edilen ve özel antrepo sayılan yerlerdir. Gümrük Kanunu’ndaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi (gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri dahil) ise KDVK’nun 16/1-c maddesine göre KDV’den istisnadır.

Sonuç olarak, gümrüksüz satış mağazalarının yaptığı ithalatlar KDV’den istisna olduğu; ancak yurtiçinden yaptıkları alımların KDV’ye tabi tutulduğu anlaşılmaktadır. Mevcut mevzuat, ithalat lehine haksız bir rekabet ortamı oluşturmakta; gümrüksüz satış mağazaları nezdinde ithalatı cazip hale getirerek, yerli üretici ve tedarikçi aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Yerli tedarikçiler tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler de istisna kapsamına alınmalıdır.

6. Türkiye’den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetler:

Türkiye’den Serbest bölgelere verilen hizmetlerin KDV’ne tabi tutuluyor olması, serbest bölge mükellefleri için ilave bir maliyet oluşturmakta ve yerli hizmet üreticilerinin rekabet avantajını zayıflatmaktadır.

Serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV den istisna olmakla birlikte, hizmet ihracına ilişkin istisnadan yararlanılabilmesi için, hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiğinden, Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetlerde, hizmetten yurt dışında yararlanılmadığı gerekçesiyle istisna uygulanmamaktadır.

Mevcut mevzuat uyarınca, yurtiçinden serbest bölgelere mal teslimi ihracat teslimi çerçevesinde KDV den istisna olmakta (KDV 12/a) ancak verilen hizmetler ise hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmemekte ve KDV’ye tabi bulunmaktadır. Bu durum, yurtiçinden hizmet temin eden serbest bölge mükellefleri için ilave bir maliyet oluşturmakta ve yerli hizmet üreticilerinin rekabet avantajını zayıflatmaktadır.

Kanun'un 12. maddesine, serbest bölgelere verilen hizmetlerin hizmet ihracı kapsamına gireceğini belirten bir hüküm eklenerek, serbest bölgelerdeki müşterilerin hizmet alımlarını yurtiçinden gerçekleştirmeleri teşvik edilebilir.

7. “Serbest Bölgelere veya Serbest Bölgelerden” Yapılan İhraç Amaçlı Taşımacılık İstisnasının Kısmi İstisna Olması :

Serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri kısmi istisna kapsamında olduğundan, bu taşımacılık işleri nedeniyle yüklenilen KDV'nin mükellefler tarafından indirilmesi ya da iadeye konu edilmesi mümkün olmamakta; söz konusu KDV gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Bu durum, mükellefler nezdinde KDV yükü oluşmasına neden olmaktadır.

Bunun yanında, "ihraç amaçlı" ibaresinin kapsamı ve bir işlemin ihraç amaçlı olup olmadığının ne şekilde tevsik edileceği konusunda tereddütler bulunmaktadır.

Bu istisnanın tam istisna olarak düzenlenmesi, taşımacılık işleri nedeniyle yüklenilerek gider veya maliyet unsuruna dönüşen verginin oluşturduğu yükü giderecektir. Bu amaçla, serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye ve serbest bölgeden serbest bölgeye yapılan tüm taşımacılık işleri, KDV Kanunu'nun 14. maddesinde yer verilen transit taşımacılık istisnası kapsamına alınabilir. Esasen ihracatın kendisi yüklenilen KDV yükünün indirim ve iade yoluyla tamamen giderilmesi fikri üzerine inşa edilmiş iken, ihracata ilişkin taşımanın mükellef üzerinde vergi yükü oluşturacak şekilde kısmi istisna halinde düzenlenmesi anlamlı da değildir.

Önerdiğimiz tam istisna düzenlemesinin yapılması durumunda, sadece ihraç amaçlı taşımacılık işleri için uygulama alanı bulan durum, serbest bölgelerden yurtiçine ve yurtiçinden serbest bölgelere yapılan tüm taşımacılık işlerini kapsayacak; istisnanın iade hakkı doğurması sayesinde de bu işleri yapan mükellefler üzerinde KDV yükü kalmasının önüne geçilebilecektir. Ayrıca, mevcut mevzuatta yer alan "ihraç amaçlı" ibaresinin oluşturduğu tereddütler de bu şekilde giderilebilecektir.

8. ARGE Harcamalarının Üzerindeki Vergi Yükü :

ArGe harcamaları için yüklenilen KDV rakamları, devreden KDV sorunu altındaki işletmelerde ciddi bir ek finansman yükü oluşturmaktadır.

ArGe harcamaları genel anlamda bir yatırım harcaması gibi düşünülmez ve Yatırım Teşvik Belgesine bağlanması söz konusu değildir. Ancak Yatırım Teşvik Belgesinin yatırımcılara sağladığı vergi istisnası kolaylıklarının benzerinin ARGE için kaynak ayıran girişimcilere de sağlanması düşünülebilir.

Bu amaçla, bir tür “ARGE Teşvik Belgesi” verilmesini öneriyoruz. Bu belge, belgeye konu edilen ARGE projesi için yapılacak mal ve hizmet tedariklerinin KDV’nden istisna edilmiş olarak temin edilmesine imkan verecektir.

9. Bütün İstisnaların Tam İstisna Olarak Düzenlenmesi:

Tam istisna kapsamındaki işlemler için yüklenilen KDV'nin indirimi ve iadesi mümkündür. Ancak, bir çeşit istisna olmakla birlikte, kısmi istisnalar için yüklenilen KDV indirime ve iadeye konu edilememekte; sadece kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

Bu durum, kısmi istisna uygulayan mükellefler açısından, tam istisna uygulayanlara nazaran haksız bir rekabete maruz kalmalarına neden olmaktadır. Kurumlar vergisi veya gelir vergisi matrahı oluşmayan, örneğin zarar beyan eden mükellefler açısından bu durum daha da zorlaşmakta; bu gider veya maliyet unsurunun sonraki aylara, hatta sonraki yıllara taşınmasına neden olmaktadır. Böylece, Söz konusu mükellefler için bir yük oluşmakta, ayrıca finansman açısından zarara uğramalarına neden olmaktadır.

KDV Kanunu'nda yer verilen kısmi istisnaların tam istisnaya çevrilmesi halinde, iade edilebilmeleri sağlanabilir ve böylece mükellefler üzerinde oluşan KDV yükü sorunu çözülebilir.

10. Aslında Verginin Konusuna Girmeyen İşlemlerin İstisna Olarak Düzenlenmesi :

KDV Kanununda yer verilen istisna hükümlerinin bir kısmı, aslında verginin konusuna girdiği düşünülmeyen ancak tereddütleri gidermek veya açıklık kazandırmak amacıyla istisna olarak ayrıca düzenlenmesi yoluna gidilen işlemleri de içermektedir.

Örneğin, iştirak hissesi satışına yönelik istisna maddesi –ki elzem olmadığı halde şarta da bağlanmıştır- sermayenin kendisini de bu verginin konusuna girdiği izlenimi vermektedir. Oysa bu vergi, bir yayılı harcama vergisidir.

Tahvil, para, döviz teslimlerine ilişkin istisnalarda da durum aynıdır.

Diğer yandan, bu şekilde tatat etme yoluna gidildiğinde, tahvilin faizi örneğindeki gibi, istisna maddesinin kapsamadığı durumlar için vergilendirme yönünde yorumlara da kapı aralanmaktadır. Bu sorunu çözmek için ilgili istisna maddesine eklenen hüküm ise, aynı sebeple ilave sorunlara neden olmaktadır. Zira maddeye “tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmeti” şeklinde, aslında bir yorumu yasalaştırmaya dönük bir ekleme yapıldığında, bu defa “kira sertifikası –sükuk- almak suretiyle verilen finansman hizmetinin KDV’ne tabi olma devam edeceği” yorumuna olanak sağlanmış olmaktadır.

Bu gibi sakıncalardan kurtulmak için, açıklık vermek amaçlı istisna maddeleri oluşturmak yerine, verginin konusunun olabildiğince açık ve belirleyici olmasına öncelik vermek uygun olacaktır.

F. İNDİRİM MEKANİZMASI

1. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırmasında KDV:

Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması müesseseleri, Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili uygulamalardır; bunların KKEG başlığı altında düzenlenmesi de kurumlar vergisi matrahının tespitine yönelik teknik bir tercihtir, bir tedvin tercihidir. Bu sebeple, örtülü sermayeye isabet eden borçların faizlerine ilişkin KDV ile Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olduğu ileri sürülen alım ve satım işlemlerinde uygulanan bedellerin emsallere uymadığı düşünülen kısımlarına isabet eden KDV için herhangi bir indirim yasağı söz konusu olmamalıdır. 5520 sayılı kanundan önceki uygulamada da bu yola hiç gidilmemiştir.

Esasen KDV'nde emsal bedel kontrolü, KDV'nun kendi 27. Maddesine göre ve VUK'na referansla belirlenmektedir. Transfer Fiyatlandırması metotlarının katma Değer Vergisi Kanununa da teşmil edilmesi yasal olarak da doğru değildir.

Buna rağmen, konu kurumlar vergisi ve KDV kanunları harmanlanarak ele alınacaksa, bu durumda örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olduğu ileri sürülen tutarların "kar payı" hükmünde olması sebebiyle zaten hiç KDV'ne konu edilmemeleri gerektiğini kabul ederek, bu tutarlara isabet eden KDV'nin "fazla ve yersiz hesaplanan KDV" olarak taraflar nezdinde düzeltilmesi yoluna gidilmesi şarttır.

Her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesine eklenen parantez içi hükümle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ait olup, ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirimine müsaade edilmişse de, yurt içi mal ve hizmet teslimlerini ve örtülü sermayeye isabet eden faizleri tamamen dışarıda tutan bu son derece dar kapsamlı hüküm, yukarıda açıklanan hatalı yorum ve uygulamaların vergi sisteminde yol açtığı sorunları gidermeye yetmemektedir.

Esasen, KDV'nun 1/1. maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, 2. fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsamı, niteliği ve devamlılığının Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Kurumlar Vergisi kanunu'nun 13. ve 14. maddelerinde ise gerek örtülü sermayeye isabet eden faizlerin ve gerekse örtülü kazanç dağıtımına isabet eden işlem bedellerinin kar payı sayılıp, elde eden tam mükellef kurumlar için iştirak kazancı olarak ve tam mükellef gerçek kişi ya da dar mükellef kişi/kurum için de yine kar payı stopajına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegâne kazanç kârdır ve kar payı KDV'nin konusuna girmediği içindir ki, KDV'ye de tabi olmayacaktır.

Diğer yandan, bir şirkete birden fazla ortağı tarafından muhtelif tarih ve tutarlarda ödünç verilir bunların geri ödemeleri de yine yıl içinde muhtelif tarih ve tutarlarda gerçekleştiğinde, her ortağın kendi verdiği ödünçün ne kadarlık kısmının örtülü sermaye sayıldığına ve toplam finansman giderlerinin ne kadarlık kısmının kendisi tarafından verilen ödünçün örtülü sermaye sayılan kısmına isabet ettiğini kendi başına hesaplama imkanı olmadığından; ortaklarca finansman giderleri için KDV içeren fatura düzenlenmeye devam edilmesi gerekecek; bu vergilerin örtülü sermaye sayılan ödünçlere isabet eden ve kar payı sayılan kısmı ancak dönem sonunda ödünçü kullanan şirket tarafından hesaplanabilir olacaktır. Keza transfer fiyatlandırması uygulamasında da işlem bedelinin emsallere uygun olup olmadığının işlem tarihinde değil hesap dönemi sonunda daha sağlıklı olarak analiz edilebileceği haller olacaktır. Sonuç olarak , gerek örtülü sermayede gerekse örtülü kazanç dağıtımı testlerinde, işleme isabet eden vergiler yüklenen tarafça öncelikle indirim konusu yapılmalı ve hesap dönemi sonunda gerekli görülüyorsa düzeltmeler yapılabilir.

Dolayısıyla, örtülü Sermayeye isabet eden borçların faizlerine ilişkin KDV ile Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına konu olduğu ileri sürülen alım ve satım işlemlerinde uygulanan bedellerin kurumlar vergisi açısından itibar edilen emsallere uymadığı düşünülen kısımlarına isabet eden KDV için, ya eskiden olduğu gibi herhangi bir indirim yasağı uygulanmaması ve düzeltme yapılmaması; ya da bu tutarlara isabet eden KDV'nin "fazla ve yersiz hesaplanan KDV" olarak taraflar nezdinde düzeltilmesi (mükellef sıfatıyla

hesaplanan KDV beyan eden tarafın beyannamesinden bu tutarın çıkarılması ve karşı tarafa da nakden iade etmesi koşuluyla, karşı tarafça da indirimler arasından çıkarılması) yoluna gidilmesi gerekir. Açıktır ki, bu vergilerin ödeyen tarafta indirimini kabul etmeyip beyan eden tarafta da hiç bir düzeltme yapmamak, örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı müesseselerinin ayrılmaz parçası olan “mükerrer vergilemeye sebep olmayacak şekilde karşı taraf düzeltmesi” mekanizmasını da alt üst edecektir.

2. Kurum Kazancının Elde Edilmesiyle İlgili Olan Ama Dönemsellik Nedeniyle Cari Dönem Kazancından İndirilemeyen Harcamalara Ait KDV :

Sadece dönem kayması nedeniyle izleyen hesap döneminde kayıtlara intikal eden harcamalar, mahiyeti itibarıyla KKEG olmadığı halde, bunlara ait KDV tutarları KKEG KDV gibi işleme tabi tutulmak istenmektedir.

Aslında kurum kazancından indirilebilir olduğu halde (KKEG olmadığı halde) dönem kayması nedeniyle izleyen hesap döneminde kayıtlara intikal eden ve önceki dönemin kazancından tensili gerektiği için cari dönem kayıt ve beyanında KKEG gibi dikkate alınan harcamalar, aslında mahiyeti itibarıyla KKEG değildir; bunlar kurum kazancının veya ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili ve elbette hesaplanan KDV yaratan faaliyetlerle de doğrudan bağlantılı olduğu halde, dönemsellik gereği cari dönem vergi beyannamelerini KKEG satırına intikal ettirilmektedirler. Bu gibi harcamalara ait KDV indirilebilir olmalıdır.

3. Mutad Ticari Mal Firelerinde İndirim :

İmalat fireleri, imalat sürecinin doğal parçası olarak değerlendirilmekte ve zayi mal gibi işlem yapılmamakta; ancak ticari mal fireleri zayi olan mal gibi değerlendirilerek bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimi kısıtlanmaktadır.

KDVK'nun “zayi olan mallarda vergi indirimini deprem, sel ve Bakanlığın mücbir sebep saydığı yangın halleriyle sınırlı olarak mümkün kılan” 30/c maddesinde sayılmayan tüm mal zayıatlarında, bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimler arasından çıkarılması istenmektedir.

Buradaki temel hareket noktası, katma değer zinciri içerisinde kalarak ek katma değer yaratması beklenen bir kıymetin beklenmedik bir şekilde ve sisteme hiç bir katma değer yaratmadan zincirin dışına çıkmasıdır. Katma değer zincirinin kırıldığı noktada, bu halkaya ait indirim hakkı da kısıtlanmaktadır. Buradaki “zincirin önceden öngörülemeyecek biçimde kırılması”, aslında satıcısı veya sunucusu tarafından öngörülmeyecek fiyatlanamaması, bu sebeple sisteme katma değer yaratmaması anlamına gelmektedir.

Oysa maddenin tedvin tercihinde bu ilke doğrudan ifade edilmek yerine konunun sadece katma değer zincirinin kırılmasına rağmen indirimine izin verilecek hallerden hareketle düzenlenmesi cihetine gidildiği için, uygulamada Kanunun 30/c maddesinde sayılmayan her türlü kayıpların indirim iptali ile cezalandırılmasına varan yorumlar baskın gelmiştir.

Buna rağmen, Bakanlık örneğin üretim firelerinde, aslında fireden sonra ortaya çıkan sağlam malların fiyatlama politikaları beklenen mutad fireleri de içereceğinden ve böylece imalatta kullanılan tüm girdiler fireleriyle birlikte katma değer yaratacaklarından, söz konusu maddenin doğru yorumuyla, bu firelerin kanunun 30/c maddesinde kastedilen türden bir zayi mal olmadığı tespitini isabetle yapabilmıştır.

Paralel olarak, tamamen aynı mahiyette olmak üzere, satışa arz edilen malların pazara ve müşteriye ulaştırılması safhalarında ticari hayatın olağan akışına uygun olarak ortaya çıkması gereken ve beklenen mutad dağıtım, servis ve raf firelerinin de basiretli bir tacir tarafından satışa arz edilen tüm ürünler ölçeğinde fiyatlanmış olduğu gerçeği de gözden kaçırılmamalıdır. Mutad ticaret fireleri de katma değer zinciri içinde hesaba katıldığı ve üretim firesinde olduğu gibi fiyatlama mekanizmasına dahil olarak katma değer yarattığı için, ticari firelerin de yine kanunun 30/c maddesinde kastedilen türden zayi mal olmadığının açıklıkla ifade edilmesi gerekir.

Bakanlığın görevinin KDVK'nun 29/4. Maddesi gereği indirim mekanizmasının aksaklıklarını gidermek olması gerekirken, "ticaret firelerinin tacir tarafından öngörülmediği ve fiyatlanmadığı" şeklindeki iktisadi rasyonaliteye tamamen aykırı bir varsayımla bu fireleri zayi olan malların indirim yasağı kapsamına almak, en azından Kanunun 29/4. Maddesiyle emanet edilen görevin gereğiyle çelişmektedir.

4. Zayi Olan Mallarda İndirim Koşulları:

Son kullanma tarihi dolduğu için piyasadan çekilen mallar zayi olmuş mal değildir; dolayısıyla indirim iptali istemek verginin sistematüğını haksız biçimde bozmaktadır.

Üretim ve ticaret firelerinde olduğu gibi, son kullanma tarihi dolan ürünlerin piyasadan çekilmesi işlemleri de planlı firma stratejilerinin bir parçasıdır. Ölçekler büyüyüp üretim yeri ve pazar arasındaki mesafeler uzadıkça, firmanın müşteriye ulaşma, müşteri portföyünü elde tutabilme ve ürün bulunurluk/erişilebilirlik seviyelerine ilişkin stratejileri de değişir. Tüketiciler benzer markalar arasından seçim yapmak üzere rafları incelediği sırada firma ürününün rafta yer almaması, müşteri portföyünün erimesi anlamına gelecektir. Diğer yandan, bulunurluğu artırmak için ilgili pazara talebin çok üzerinde ürün sevk etmek de bu defa tüketicinin raflarda kullanım ömrü dolmuş/dolmaya yaklaşmış ya da üretim tarihi eskimiş ürünlerle karşılaşmasına ve yine portföyün erimesine neden olacaktır. Raf ömrünün uzaması amacıyla ürün katkısının artırılması ise, müşteri ve pazar kaybına uğramanın en kestirme yolu olacaktır.

İşletmenin mikro iktisadi politikası olarak ürünün raf ömrü, pazara uzaklığı ve rafta bulundurulma tercihleri doğrultusunda, firma her zaman belli miktarda ürünün son kullanma tarihinin daha ürün tüketicisine ulaşmadan raftayken yaklaşması riskini alır. Hatta pazarın ve sevkiyatın planlanması, dolayısıyla üretimin planlaması açısından son kullanma tarihini doldurmaya yakın ürün marjı bir risk olmaktan ziyade faydalı bir süspansiyon aracı olarak görülebilir. Bu marj sayesinde firma ürününe olan toplam talebin değişik yollar ve nedenlerle artması beklentisi gerçekleştiğinde rafta ürün bulunurluğunu garanti altına alabilecek ve her durumda ürünün raftaki ömür periyodları ile paralel olarak yenilenmesi sırasında da optimum bir geri dönüş maliyeti ile karşılaşacaktır.

Bu nedenlerle, firma her zaman son kullanma tarihi dolan veya dolmak üzere olan belli miktarda ürünün, geri toplanacağı ve yeni ürünle ikame edileceği tarihe kadar rafta tüketicieye arz edilmiş halde kalmasını garantiye almak isteyecek, üretim ve sevk planlamasını buna uygun olarak yapacaktır.

Ürünün ve sevk zincirinin kesintiye uğramamasını sağlamanın maliyeti, geri toplanacağı tarihe kadar rafta kalması sağlanan bu miadı dolmuş ürün maliyetidir ve kuşkusuz firma tarafından fiyatlanmışır.

Üretim ve ticaret firesi gibi, pazara sevk edilen ürünün raf ömrü de ticari hayatın olağan akışı dahilinde planlanan ve fiyatlanan bir iktisadi durumdur. Dolayısıyla, pazarda son kullanma tarihi dolacak miktarda ürün bulundurmak işletme teorisine uygun bir tercih olarak zaten fiyatlanmış ve katma değer zincirine gerekli katkıyı yapmıştır. Bu şekilde raftan geri toplanan ve yenisiyle değiştirilen ürün miktarının “beklenmedik ve önceden planlanmadık biçimde katma değer zincirinin ve fiyatlama mantığının dışına çıkan zayı mal” olduğunu düşünmek, işletmenin gerçekleriyle bağdaşmamaktadır.

Vergi sistemi iktisadi realiteye uyum göstermeli, hatta özel bir sebebi yoksa iktisadi realite karşısında tamamen nötr olmalıdır. Son kullanma tarihi dolan ürün miktarlarının katma değer zincirinin dışında ve fiyatlama politikalarının uzağında kaldığını varsayarak yapılacak yasa yorumlarının, nötr olması gereken vergi politikasının işletmenin pazarda ürün bulundurma stratejilerinin ters yüz edilmesine veya işletme hala iktisadi rasyonaliteye bağlı kalmakta ısrar edecek olursa bu defa firmanın vergi maliyetlerini arttırarak cezalandırılmasına sebebiyet vermekten başka somut bir etkisi yoktur. Firmayı indirim iptaliyle cezalandırmak fiskal bir getiri sağlıyor gibi görünse de, bozduğu mikro iktisadi tercihlerin makro etkileri çok daha ciddi olabilecektir.

Öte yandan bu nitelikte mallar için Vergi Usul Kanunu’nun 278’inci maddesine dayalı takdir komisyonu uygulamasının hızlı tüketim malları sektöründe uygulamasının fiili imkansızlığını da gözeterek birincil veya ikincil mevzuatta bu sorunu gidermeye yönelik uygulanabilir bir sistemin dizayn edilmesinin bir diğer ihtiyaç olduğu hususu da tartışmasıdır.

5. Zayı Olan Mallarda İndirim Koşulları:

KDVK’nun 30/c maddesinde indirim iptaline yol açmayan haller aşırı sınırlayıcı tutulmuştur. Buna ek olarak, uygulamada zayıatın miktarsal olarak doğrulanması, hatta zayı olma vakasının doğruluğunu ispat anlamında özel bir delil şartına (takdir komisyonu kararı) bağlanması da VUK’na açıkça aykırı düşmektedir.

Kanunun 30/c maddesinde “yangın halinin deprem ve sel felaketi kadar doğal bir afet sayılmayacağı” varsayımıyla, sadece Bakanlığın mücbir sebep ilan etmesine degecek boyutlardaki yangın vakalarında indirim iptaline gidilmemesi ve bunun dışında tüm yangın vakalarında ve “depremle sel dışında kalan” diğer tüm doğal felaketlerde indirim iptali öngörmesi, nesnel bir mantık örgüsüne oturmamaktadır. Deprem veya sel yerine heyelan ya da yıldırım gibi felaketler nedeniyle zayı olmanın, diğer 2 felakete göre üstünlük veya zayıflığı mı vardır? Burada felaketin nevine göre bir ayırımın mantığı çok güçlü görünmemektedir.

Diğer yandan, uygulamada, felaketle zayı olan mal arasındaki illiyetin sadece ve sadece tek bir yolla, takdir komisyonu kararı ile delillendirilmesi talep edilmektedir.

Oysa,

- i) Takdir komisyonunun görevi muteber olarak sayılabilecek vaka delili üretmek ya da vaka doğrulamak değildir. Komisyonu görevi sadece Kanunda sayılı sınırlı hallerde ihtiyaç duyulan emsel değer tespitini yapmaktır.

- ii) VUK'nun 3. Maddesi vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceğini hüküm altına almıştır.

Bu durumda, KDV'de indirim uygulaması açısından deprem veya sel felaketi sonucu zayıtın ispatlanmasının onlarca sağlam ve su götürmez yolu olabilecekken ve daha geniş anlamda kazanç vergileri yönünden herhangi bir sebeple bir malın değerinin düştüğünü ortaya koymanın pek çok delillendirme yöntemi varken, bu gibi olaylarda "takdir komisyonundan kağıt getirme dışında başka hiç bir delili kabul etmeme" ile sonuçlanan uygulama yorumları, kanuna ve vergi hukukuna uygun değildir.

6. Aktife Kayıtlı Sabit Kıymetlerin Hurdaya Ayrılıp Satılmasında KDV Sorunu

Satılmak üzere pazara arz edilen emtiaların zayı olmalarından büsbütün farklı bir durum olarak, işletmede kullanılan sabit kıymetlerin kullanılmaya başlandığı andan itibaren katma değer yaratma zincirine dahil olduklarına ve katkıda bulunduklarına hiçbir kuşku yoktur.

Diğer yandan vergi indirimi mekanizması, hesaplanan katma değer vergisinin, bu vergiyi üretmek için katlanılan katma değer vergisinden her zaman daha yüksek olması gibi bir mecburiyet de içermez. Örneğin firmanın zarar etmesi, vergi indiriminin iptal edilmesine neden olmaz. Dolayısıyla, işletme faaliyetlerinde kullanılan ve kullanım süresi boyunca da katma değer yarattığı için zincire dahil olan sabit kıymetlerin, sanki zincirde hiç yer almamışlar gibi "zayı olan mal prosedürlerine tabi tutulacağını düşünmek," bu verginin mantığı ile çelişmektedir. Aynı şekilde, bir sabit kıymetin indirimi hak etmek için katma değer zincirinde kalması gereken asgari bir süre şartı da yoktur. Dolayısıyla, umulan faydalı ömründen daha kısa içinde kısmen ya da tamamen işlevini yitiren sabit kıymetler için bile bir indirim kısıtlaması öngörmek gerekmektedir.

Farklı çözüm alternatifleri olmakla birlikte, bu konudaki temel önerimiz 112 numaralı AB KDV direktifinin 185'nci maddesinde (185/2) açıkça belirtildiği şekilde, doğruluğu ihticaca salih vesikayla tevsik edilebilen kayıp, imha, zayıt ve hatta çalınma olaylarında, indirimin düzeltilmesine gerek olmadığı yönünde düzenleme yapılmalıdır.

7. Binek Otolarında İndirim:

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre, faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların, bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir.

Ancak otomotiv pazarında, gelişen tüketici ihtiyaçları için çok çeşitli araç tipleri üretilmiştir. Söz konusu araçların bir kısmının vergi kanunları açısından tanımlanmasında da güçlükler yaşanmaktadır. Sonuçta, binek aracı olarak kullanılmaya müsait olduğu halde sınıflama nedeniyle KDV indirimine izin verilen araçlar ve aynı kategoride olup da KDV indirimi mümkün olmayan araçlar, çelişik bir görünüm arz etmektedir.

Yasa gereği, binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir.

Ancak otomotiv pazarında çok çeşitli araç tipleri üretilmekte ve bugün b azı araçların araçların sınıflanmasında güçlükler yaşanmaktadır.

Bu araçlardan Kapalı Kasa Kamyonet (Fiat Doblo, Renault Kango v.b) tarzındaki taşıtların vergi kanunları karşısındaki durumu karışıklık yaratmaktadır. Mükellefler söz konusu araçlara ilişkin Katma Değer Vergisini indirim konusu yapabilmektedirler.

Nitelikleri itibariyle binek otomobil olarak kullanılabilecek yapıda olan panelvan, kaptıkaçtı (carry-all, travel-all, jeep-station) gibi taşıtlar, binek otomobil benzeri taşıtlar olarak değerlendirilecektir. Ancak, bu araçların nitelikleri itibariyle binek otomobil olarak değil de, sadece yük taşımak amacıyla kullanılabilecek bir yapı arz etmesi durumunda, binek otomobil ve benzeri araçlar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu çelişkiye son verilmelidir ve işletme aktifine giren taşıtların, işletme aktifinde olma ve işletmede kullanma koşulu ile KDV'lerinin indirimine koşulsuz imkan sağlanmalıdır. Bu noktada yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.

Diğer yandan, artık günümüzde binek otomobili kullanımı lüks değil, temel bir ihtiyaç olarak görülmelidir. Bu nedenle münhasıran işte kullanılan binek otomobillerine ait KDV'nin % 100 olarak indirimine imkan tanınmalıdır. Sadece, hem işte hem de özel işlerde kullanılan otomobillere ait KDV'nin indiriminin belli bir oranla kısıtlanması (örneğin ½'si gibi) düşünülebilir.

8. İndirim Hakkının kullanılma Süresi:

Kanunun 29. maddesindeki "indirim hakkını, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yılla sınırlayan" düzenleme yüzünden, vergi incelemesi, ticari anlaşmazlıklar, geç gelen faturalar, sorumlu sıfatıyla yapılması gereken KDV tevkiyatının gecikmesine neden olan alıcının iradesi dışındaki imkansızlıklar gibi çeşitli nedenlerle, mükellefin indirim hakkı sınırlanmakta ve KDV'nin temel yapısı olan indirim sistemi bozulmaktadır.

Kanunun 29/3'ncü maddesinde "KDV'nin, vergiyi doğuran olayın olduğu takvim yılı içinde indirilebileceği" şartı bulunmaktadır. Verginin özü ya da temel dinamikleri ile doğrudan bağlantısı olmayan bu gereksiz koşul yüzünden, özellikle yıl kapanışlarından sonra gelen faturalar nedeniyle veya sonradan beyan, ilave tarhiyat gibi nedenlerle vergiyi doğuran olayın cereyan ettiği yıl kapandıktan sonra gerçekleşen vergi ödemelerinin indirim mekanizmasının dışına itilmiş olması, sadece katma değer üzerinden vergi alınması ve vergi yükünün de nihai tüketiciye yansıtılması prensibi üzerine inşa edilen bu vergiyi işlem vergisi olmaktan çıkarmakta ve verginin kendisi mükellef üzerinde maliyet olarak kalmaktadır.

KDV Kanununun genel mantığı, bu verginin nihai tüketici tarafından ödenmesi ve indirim yoluyla da verginin mükellefi olarak tayin edilen ekonomik aktörler üzerinde herhangi bir yük oluşturulmamasıdır. Dolayısıyla, eğer işlem gerçek ise, ne zaman geldiğine bakılmaksızın, mükelleflerin işle ilgili ödediği KDV'nin indirimine olanak sağlayan tedbirlerin alınması Maliye Bakanlığının sorumluluğudur.

Hal böyle iken, indirim hakkının ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla kullanılmasına dair sınırlama, iktisadi icaplarla örtüşmemektedir. Özellikle yıl sonu değerlendirmelerine bağlı faturaların Aralık ayının son günlerine kaldığı düşünülürse, ilave olarak posta gecikmeleri, onay-itiraz

süreçleri, bazı işlerde mutabakat için gerekli olan süreler (ciro primleri, ek iskontolar, cari hesap mutabakatlarından kaynaklı farklar vb.) gibi durumları da dikkate aldığımızda, takvim yılı kısıtlamasının savunulabilir bir yönü kalmamaktadır. En basitinden, inkar edilemez bir vakıa olarak geç gelen fatura sorununda, Ocak ayı faturaları için 11 aylık bir süre varken Aralık ayı faturalarında 1 aydan bile daha kısa zamanda indirim hakkı doğuran işlemin tekemmülünün zorlanması, sıkıntılı bir süreç yaratmaktadır.

Keza, sorumlu sıfatıyla ödenen vergilerle ithalatta ödenen vergilerde sonradan ilave tarhiyatlara karşılaşıldığında, vergi ödeme yükümlülüğünün geç yerine getirilmiş olası indirim hakkını kısıtlamanın geçerli sebebi olamaz. Her şeyden önce, yasalar gereği zaten vergi ödeme yükümlülüğünü gecikmeli olarak yerine getiren kişi sırf bu nedenle bir takım cezalara ve ek mali külfetlere muhatap kılınmış olmaktadır (vergi ziyai cezası, bazı hallerde 3 kat ceza ve gecikme faizi uygulamaları gibi). Kanun koyucunun verginin geç tahakkuku ile ilgili olarak öngördüğü bütün yaptırımlar zaten uygulanmış olacağına göre, buna ek olarak bir de indirim hakkının ortadan kaldırılması i) yasa koyucunun geç ödemeye bağlı olarak getirdiği ek mali ve cezai külfetleri daha da ağırlaştıracak yeni bir ceza uygulamasına dönüşecek ve ii) üstelik bu ilave ceza, geç tarhiyatın muhatabı olan bütün mükellefler için eşit uygulanmayıp gecikmenin takvim yılı içinde kaldığı durumlarla takvim yılının aştığı durumlar arasında (örneğin Ocak yerine Aralık gibi 11 aylık gecikmeye karşılık, Aralık yerine Ocak gibi 1 aylık bir gecikme kıyaslamasında), takvim yılı aşılmış olan grup aleyhine haksız bir uygulamaya dönüşecektir.

11 Seri No.lu KDV Tebliği ile “sorumlu sıfatıyla KDV” için sonradan yapılan tarhiyatlarda (beyan üzerine yapılanlar dahil) KDV’nin vergi dairesine ödendiği takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim yapma imkanı getirilmiştir. Düzenleme olumlu olmakla birlikte sadece sorumlu sıfatıyla ödenecek vergilerle sınırlı tutulduğu için, büyük sorunun sadece küçük bir kısmına yönelik dar kapsamlı bir çözüm üretilmiş olmaktadır. Yine aynı tebliğde geç gelen veya geç düzenlenen faturalardaki verginin indirimi de her halükarda belgenin düzenlendiği takvim yılını aşmamak üzere “alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde -KDV vergilendirme dönemi kastediliyor- noterden ihtarname gönderilmesi” koşuluna bağlanmıştır. Açıktır ki, böyle bir düzenleme ancak izleyen yıl düzenlenen faturalardaki KDV indirimi açısından mümkündür ama hemen izleyen aylık vergilendirme dönemi içinde satıcıya “noterden ihtarname gönderilmesi” koşulu ticari icaplarla bağdaşan bir koşul değildir. Ayrıca bu tebliğ hükmü, aynı yıl içinde düzenlenip de muhatabına izleyen yılda ulaşan (geç gelen) faturalarla ilgili sorunu da çözmemektedir. Geç gelse bile düzenleme tarihi itibarıyla takvim yılı aşılmamış olan faturalar ise (örneğin Ocak ayında düzenlenip muhatabına Kasım ayında ulaşan faturalar) her halükarda defterlere kaydedilip aynı yıl içinde indirilebilecekken, bu defa gereksiz bir “fatura düzenleme süresinin son gününü izleyen aylık vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi” koşulunun devreye girip girmeyeceği de tereddüt konusu olacaktır.

İndirim hakkının bir takvim yılı ile sınırlı tutulması yerine, bu süre mükellefleri mağdur etmeyecek ölçüde uzatılmalıdır. Örneğin, bu süre üç yıla çıkarılabilir. Bu doğrultuda, KDV Kanunu’nun 29/3 maddesinde söz konusu sürenin uzatılmasına ilişkin bir düzenleme yapılabilir.

AB uygulamalarında da indirim hakkının kullanılmasında esnek davranıldığı görülmektedir. Örneğin Fransa’da, indirim hakkının doğduğu yılın sonuna kadar kullanılmayan indirilebilir KDV tutarları, bu yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar beyanname üzerinde ayrı bir satırda gösterilmek suretiyle indirim konusu edilebilmektedir (*Code Général des Impôts - Article 208-I*).

9. Sonradan Beyan veya Tarh Edilen KDV'nin Gerçek Yüklenicisine Yansıtılmasında İndirim:

Mükellef olarak tayin edilen tarafın vergiyi noksan hesaplaması ya da hiç hesaplamaması (istisna olduğunu düşünmesi veya sair nedenlerle) gibi hallerde, mal veya hizmet alan açısından da indirim hakkı doğmayacaktır.

Buna karşılık, mükellefin kendiliğinden veya ilave tarhiyat neticesinde eksik olan vergiyi tamamlaması ve ödemesi/beyanına dahil etmesi durumunda, bu verginin kimliği kesin olarak bilinen malveya hizmet alıcısına yansıtılması mümkün ise, o alıcı tarafından da yansıtmanın gerçekleştiği dönem içerisinde indirilebilir olması sağlanmalıdır.

Geçmişteki Bakanlık görüşlerinde, hesaplanan KDV'nin beyan ve ödeme yükümlülüğünün mükellef tarafından geç yerine getirilmesi ya da ikmalen veya re'sen vergi tarhi yoluyla verginin alınması durumunda, alıcısının kimliği kesin olarak bilinen mal ve hizmet tedarikleri için bu verginin mükellef tarafından indirim ve yansıtma mekanizmasına tamamen uygun olarak alıcıya fatura ile yansıtılmasına ve alıcı tarafından indirimine izin verilmekteydi.

Ancak uzun bir süredir Bakanlığın yukarıda sözü edilen “KDV faturası ile vergiyi gerçek yüklenicisine aktarma” işlemiyle ilgili bilinen bir görüşü ve açıklaması olmamıştır.

Zamanında mükellefçe hesaplanmamış ve alıcıdan tahsil edilmemiş KDV'nin sonradan ya da vergi incelemesi yoluyla ikmal edilmesi durumunda bilinen alıcıya da aktarılmasına ve onun tarafından indirim konusu yapılmasına imkan veren görüş muhafaza edilmeli ve konu açıklığa kavuşturulmalıdır.

G. KDV İADESİ

1. İadelerde Temel Yöntem Önerisi:

İade uygulamalarında mükellefleri “bünnyeye giren KDV hesaplamalarına” zorlamak, bu verginin işadamları üzerinde gerçek bir yük olarak birikmesine ve orantısız bir iş-istihdam yüküne neden olmaktadır.

İadelerde önerdiğimiz yöntem temel olarak, yüklenim KDV hesaplarıyla uğraşmak yerine, istisna nedeniyle alınmayan veya eksik alınan KDV tutarlarını baz alan bir iade mekanizması kurulmasıdır.

Mevcut KDV iadesi uygulamasında, iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV iade edilmektedir. Bu yöntemde iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV'nin hesabı oldukça güç olup, özellikle imalat işlemlerinde birtakım varsayımların yapılmasını da gerektirmektedir. Yüklenilen KDV yönteminde iadesi gereken KDV tutarının hesabında fatura (belge) bazlı hesaplama yapılmaktadır. Örneğin, bir hammadde faturası aylarca veya yıllarca yüklenilen KDV'nin hesabında “yüklenilen KDV listesinde” belirtilmesi ciddi bir emeği ve çabayı gerektirmektedir.

İstisna veya indirimli orana tabi işlemlerde mükellefin sattığı mal veya hizmet nedeniyle hiç KDV tahsil etmemesi veya indirimli orana tabi satışı nedeniyle eksik KDV oranı uygulaması mükellefin kendi tercihi

değildir. Mükellefler kanun hükmü gereği ihracat istisnasında olduğu gibi ya hiç KDV tahsil etmemekte ya da indirimli orana tabi işlemler nedeniyle genel oran yerine indirimli oran uyguladığı için noksan KDV tahsil etmektedir. Her iki durumda da mükellef eksik KDV tahsil etmiş olmakta ve finansman yönünden belli bir maliyete katlanmaktadır.

Bu nedenle yüklenilen (iadesi gereken) KDV'nin hesabında, satılan mal veya hizmet için yüklenilen KDV yerine, mükellefin tahsil etmesi gerektiği halde istisna nedeniyle tahsil edemediği KDV dikkate alınmalıdır. Tahsil edilmeyen KDV, devreden KDV tutarı aşılmamak şartıyla mükellefe iade edilmelidir. İndirimli orana tabi iade işlemlerinde ise normal oran ile uygulanan indirimli oran arasındaki fark (tahsil edilmeyen KDV) dikkate alınmalıdır.

2. İndirimli Orana Tabi Mallar İçin Sonraki Dönemlerde Ortaya Çıkan Harcamalar:

İndirimli orana bağlı KDV iadesinde ciro primi, mal iskontosu, fiyat farkı, vade farkı, kur farkı vb nedenlerle sonraki dönemlerde gelen faturaların KDV'sinin iade edilmemesi, iade sistematığının özüne aykırıdır.

Ticari hayatın bir gereği olarak firmalar, satışlarını artırmak amacı ile çeşitli kampanyalar düzenleyebilmekte ve bu kampanyalar kapsamında müşterilerinden ciro primi, mal iskontosu, fiyat farkı, vade farkı, kur farkı vb faturalar alabilmektedirler.

Satışları artırmak amacı ile yapılan ve işin doğası gereği katlanılmasından imtina edilemeyen bu tarz giderlere ilişkin gelen faturalarda yer alan indirilecek KDV rakamları, iade hesaplamalarında dikkate alınmamaktadır.

Vergi Daireleri, KDV'de dönemin aylık olmasından hareketle aynı ay içerisinde gelmeyen ciro primi, mal iskontosu, fiyat farkı, vade farkı, kur farkı vb faturalardan doğan KDV'nin iade hesabına dahil edilemeyeceğini belirtmekte ve iade hesabından çıkartmaktadır. Oysa, üreticinin toptancıya; toptancının perakendeciye; perakendecinin nihai tüketiciye satış yaptığı bir zincirde, toptancının perakendeciye yaptığı satışlar üzerinden de üreticinin toptancıya verdiği bir satış priminin üreticinin toplantıya satışını yaptığı ay sonuna kadar bilinmesini beklemek ve prim faturalarının toptancılar tarafından düzenlenmesini talep etmek, ticari hayatın gerçekleri ile örtüşmemektedir.

Ciro primi, mal iskontosu, fiyat farkı, vade farkı, kur farkı vb faturaların aynı ay içerisinde alınmış olmasını istemek, mevzuatta düzenlenmeyen bir konu olmasının yanında teknik olarak da mümkün olmayan ve ticari hayata tamamen ters bir istektir.

119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primlerinin bir hizmet karşılığı olduğu anlayışından vazgeçilmiş ve işlemin ilk matrahta değişiklik yarattığı anlayışı benimsenmiştir. Aynı anlayış KDV Uygulama Genel Tebliğinde de benimsenmiştir.

KDV 35. Maddesinde matrahta değişiklik olması durumunda, indirim hakkı bulunan mükellefin düzeltme işlemini değişikliğin mahiyetine uygun bir şekilde yapacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hükme göre ciro primleri nedeniyle ödenen vergilerin işin mahiyetine uygun olarak iade hesaplamasına dahil edilmesi gerekir. Ciro priminin bağımsız bir hizmet gibi vergilendirilmesi gerektiği anlayışından vazgeçildiğine ve bunların aslında vergi matrahında yapılan bir düzeltme olduğu kabul edildiğine göre, sonraki dönemlerde ortaya çıkan

ciro primlerinin de indirimli orana tabi mal teslimlerine ait KDV matrahını düzelten bir işlem olarak iade hesaplamalarında dikkate alınması gereklidir.

Esasen, indirimli orana tabi teslimlere ilişkin iade taleplerinde mal tesliminin gerçekleştiği dönemdeki “Hesaplanan KDV” matrahı, ciro primi (matrahta değişiklik) tutarı düşülmeden önceki tutar olduğundan, talep edilen KDV iade tutarı ciro primine isabet eden vergi kadar daha az alınmaktadır. Aynı ciro primi bu defa yüklenilen KDV hesabında da dikkate alınmadığında, buna isabet eden vergi bir kez daha, yani 2 kez yük olarak kalmakta ve devreden KDV tutarı da sürekli artış göstermektedir.

3. Teslimi Gerçekleşen İndirimli Orana Tabi Mallara Ait Garanti Harcamaları:

KDVK’nın 29. Maddesinde yer alan ifade şekli dayanak gösterilerek, indirimli orana tabi teslimler nedeniyle, teslim döneminden sonra yüklenilen KDV’lerin iadeye konu edilemeyeceği iddia edilmekte, bu yöndeki iade talepleri reddedilmektedir. Bu durum özellikle, yasal ve/veya ticari kararlar gereği teslim sonrası yüklenimlerin iade alınamamasına, devreden KDV olarak birikmelerine neden olabilmektedir.

İndirimli orana tabi olan bazı uzun ömürlü mal teslimlerinde (traktör teslimleri gibi), satıcının garanti yükümlülükleri de gündeme gelmektedir.

Bu gibi hallerde, indirimli oranda satış yapılmakta ve akabinde satış sonrası garanti süresince -söz gelimi 3 yıl- bedelsiz olarak garanti hizmeti sunulmaktadır. İndirimli oranda satış yapılırken, akabinde 3 yıl garanti hizmeti verileceği ve dolayısıyla bu hizmetler nedeniyle bir miktar maliyete katlanılacağı için, satılan malın KDV’ne tabi tutulan fiyatı da bu maliyet dikkate alınarak belirlenmekte ve ona göre KDV hesaplanmaktadır.

Hal böyle iken ve iade imkanı olan diğer teslimler için böyle bir şart yokken, indirimli orana tabi teslimlere ilişkin olarak yüklenilen KDV’nin iadesinde, vergi yükünün sadece teslim tarihine kadar gerçekleşen maliyetler içindeki vergiyle sınırlı tutulması doğru bir uygulama değildir.

Garanti harcamaları nedeniyle yüklenilen vergiler de indirimli orana tabi mal teslimlerindeki iade edilecek verginin hesaplanması sırasında dikkate alınmalıdır.

4. DİİB Belgesi Kapsamındaki İhracatlarda İade Başvuru Süresi:

İhracatta KDV iade taleplerinin yapılma zamanının DİİB’nin kapanması şartına bağlanması, bazı sektörlerde 2 yıla varan bir bekleme süresine neden olmaktadır.

H. DEVREDEN KDV SORUNU

1. İndirimi Yapılamayan KDV’nin İlelebet Devretmesini Öngören Hükmün Değiştirilmesi:

İndirim hakkı verdiği halde hesaplanan KDV yetersizliği nedeniyle fiilen indirimi mümkün olamayan KDV tutarının iade edilmeyerek mükellefiyet süresince devrettirilmesi, hatta mükellefiyetin hitamında da çoğu durumda iade edilmeyerek nihai bir zarara dönüştürülmesi, yansıtılabilir olması gereken KDV’ni mükellef

üzerinde yüke dönüştürdüğü gibi, işletmeleri de Devlete verilen bir ödöncü finanse etmek gibi çok yüksek maliyetler altına sokmaktadır.

KDV indirim mekanizmasına dayanan bir işlem ve tüketim vergisidir. Bu özelliğı itibarıyla KDV'nin işletmeler üzerinde olumsuz etkisi olmaması gerekir. KDV'nin gerçek mükellefi tüketicilerdir. Üretim işletmeleri KDV nedeniyle hiçbir maliyet yüklenmemelidir. KDV Kanunundan önceki perakende ticaret üzerinden alınan işletme vergisi ve imalatçılar üzerinden alınan istihsal vergisinin kaldırılarak KDV'ne geçişin asıl nedeni budur. İşletmelerin yatırım malları alımı ve stokları nedeniyle ödediğı KDV'nin işletme bünyesi üzerinde uzun süre kalması, işletmelerin sermayelerinin bir kısmını KDV'ne tahsis etmesi sonucunu doğurmaktadır. Devreden KDV'nin işletme üzerinde uzun süre kalması KDV'nin işletmeler üzerindeki tarafsızlık ilkesini ihlal etmekte ve KDV bir nevi işletme vergisine veya istihsal vergisine dönüşmektedir.

İşletmelerin bilançolarında devreden KDV olarak görölen tutarın en geç izleyen yılın Ocak ayından itibaren mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. KDV sistemini uygulayan ölkelerin hemen hemen tamamında devreden KDV her ayın veya her üç ayın ya da hesap döneminin sonunda mükellefe iade edilmektedir. Devreden KDV'nin mükellefe iadesi yöntemine geçilmesi, KDV'nin 1985 yılında vergi sistemimize dahil ediliğı kadar önemli bir olay olacaktır.

Devreden KDV'nin iade edilmesi ve tahsil edilmesi gereken KDV'nin iade edilmesi yöntemine geçildiğı takdirde, KDV iadesi sorunu büyük ölçüde ortadan kalkacaktır.

Diğer yandan, devreden KDV tutarının yüksekliğı nedeniyle iade alacak mükelleflerin devreden KDV'nin hangi nedenle yükseldiğini izah edebilmesi gerekecektir. Bu yöntem değışikliğı ile iadesi gereken KDV tutarının hesabı son derece basit olacağından vergi idaresi sadece iade talep eden mükellefin indirilecek KDV tutarı ile stok seviyesi ve satılan mal/hizmet maliyeti ile ilgilenecektir. Bu yöntem stok kontrolü, envanter, randıman gibi işletmeciliğı ilgilendiren kavramlar üzerinde yoğunlaşacaktır. Bu durum kayıt dışı işlemlerin kontrolünü de sağlayacaktır.

Bu çerçevede, temel olarak, belli bir başlangıç (milat) tarihi seçerek, bu tarihe takaddüm eden son KDV beyannamesinde yer alan Devreden KDV rakamının sabitlenmesi (düzeltme veya vergi incelemeleri nedeniyle değışebilir) ve izleyen KDV beyannamelerine dahil edilmemesi; bu Milat tarihinden sonraki KDV beyannamelerine göre ortaya çıkan,

- Devreden KDV tutarının, 3-6-9 veya 12 gibi belli periyodlarla tespit ve iadesi yoluna gidilmesi,
- Ödenecek KDV tutarının ise yukarıda belirtilen "milat öncesinde sabitlenen Devreden KDV" alacağından mahsup edilmesi

Önerilmektedir.

2. Mevcut Devreden KDV Stokunun Eritilmesi:

Yapılacak bir yasal düzenlemeyle, belli bir milat tarihinden itibaren indirim hakkı verdiğı halde indirilebilmesi mümkün olmayan KDV'nin belli periyodlarla mükellefe iadesini sağlamak mümkün olsa dahi, bu güne kadar birikmiş olan Devir KDV stokunun bir anda eritilmesi fiskal sebeplerle de zor olacaktır.

Bu nedenle, devreden KDV stokunu zamana yayarak eritecek birden fazla formülün karma olarak ve tedrici biçimde uygulamaya konması gerekecektir.

Temel önerimiz, belli bir milat tarihinden itibaren, “devreden KDV tutarının, 3-6-9 veya 12 gibi belli periyodlarla tespit ve iadesi” olmakla birlikte, bu milat tarihi itibarıyla verilmiş olan son KDV beyannamesinde mevcut olan Devir KDV rakamının da (Devreden KDV stok değeri) aşağıdaki yöntemlerinden birden fazlasını aynı anda uygulatmak suretiyle eritilmesi gerekecektir:

1. Yeni uygulamaya geçişi izleyen bütün beyannamelerde “ödenecek KDV çıktığında, bu rakamın tamamının “Devreden KDV stok değeri”nden mahsup edilmesi yoluna gidilmelidir.
2. Devreden KDV alacağının, sadece kamuya olan borçların (vergi borcu ile sınırlanabilir ya da sınırlanmayabilir) ödenmesinde kullanılabilir olmak kaydıyla, mükellefler arasında “alacak” olarak temlik edilebilmesine imkan verilerek bu Devreden KDV stok değerine likidite kazandırılması sağlanabilir.
3. Yukarıdaki olanak sağlanırsa, bu Devreden KDV stok değeri tutarının alacak olarak sermaye şirketlerine aynı sermaye konmasına yönelik bir düzenleme yapmak da mümkün olabilir (bu düzenleme TTK ile birlikte tasarlanmalı).
4. Yine yukarıda belirtilen likidite kazandırılmış olursa, Devreden KDV stok değeri, alacak gibi, mükelleflerce kullanılacak banka kredilerinde finansman maliyetini düşürmek üzere “teminat” olarak da gösterilebilecektir.
5. Devreden KDV stoku içinde yer alan tutarlardan kaynağı itibarıyla belirlenecek kısımlarının da parça parça iadesi düşünülmelidir. Örneğin, devreden KDV stoku içinde sabit kıymet alımlarından doğan veya teşvikli olsun olmasın ve tutarı ne olursa olsun, yatırımlardan dolayı yüklenilen ve indirilemeyen KDV’nin öncelikle iadesi planlanmalıdır. Devreden KDV sorunu özellikle yatırım dönemlerinde işletme sermayesine aşırı bir yük getirmekte, nakit ihtiyacının artması nedeniyle kredi kullanımının ve Finansman giderlerinin artmasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla devreden KDV stokunun eritilmesi sürecinde öncelikle yatırım teşvik belgesi sahibi olsun veya olmasın yatırım ve üretim faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla, yatırım malları için ödenen KDV her yılın sonunda yatırımcı mükellefe iade edilmeli ve devreden KDV tutarlarının daha fazla yükselmesinin önüne geçilmelidir. Yatırım malından maksadın bilançoda “duran varlıklar” hesap grubunda yer alan bina, demirbaş, taşıt, makine ve teçhizat gibi her türlü amortismanı tabi iktisadi kıymetler anlaşılmalıdır.
6. Keza ithalatta gözetim uygulaması yüzünden ödenen yüksek KDV tutarları, o malların yurt içi satışlarında hesaplanan KDV rakamını da aştığı için, devreden KDV stokunun büyümesine neden olmaktadır; dolayısıyla öncelikle iade edilecek devir KDV stoku belirlemede, gözetim uygulamaları nedeniyle oluşan vergi yükü de ilk sıralara alınmalıdır.
7. Devreden KDV stokunun eritilmesi açısından ve gerekse gelecekte de bu stokların birikiminin önlenmesi açısından yararlı olacak tedbirlerden bir tanesi de KDV 1 ve 2 numaralı beyannamelerin

birleştirilmesidir. Bilindiği üzere mevcut uygulamada; sorumlu sıfatı ile ödenmesi gereken KDV tutarları, 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmekte iken, 1 nolu KDV beyannamesi ile de indirim konusu edilmektedir. Devreden KDV alacağı bulunan şirketlerde bu durum, mükelleften ilave nakit çıkışına neden olmaktadır. Dolayısıyla, yurtdışı örnekleriyle de uyumlu olarak, sorumlu sıfatı ile beyan edilecek KDV tutarının da 1 nolu KDV de yer almasının sağlanarak, zaten DV ödemesinde bulunmasının önüne de geçilmiş olacaktır.

8. Devreden KDV stokunun eritilmesi sürecinde, belirlenecek güvenilirlik kriterlerine göre seçilmiş firmalar (mesela halka açık şirketler) ya da belli dönemleri vergi incelemesinden geçerek olumsuz bir tespitle karşılaşmamış mükellefler ön plana çıkarılabilir.
9. Grup Şirketleri için tek (Konsolide) KDV beyannamesi uygulamasına geçilerek devir KDV stoklarının grup içinde bu yolla eritilmesi mümkün kılınabilir. Bu uygulamada, aynı ortaklık yapısı veya kontrolü bulunan grup şirketleri ayrı ayrı mükellefiyet yerine tek bir KDV mükellefiyeti tescil ettirebilmekte ve beyan edilen KDV'den de tüm grup şirketleri müşterek ve müteselsilen sorumlu olmaktadır. Konsolidasyona dahil olan grup şirketleri kendi aralarında düzenledikleri faturalarda KDV hesaplamamaktadır. Böylece grup içi işlemler KDV'ye tabi tutulmamak suretiyle vergisel açıdan üretici, yatırımcı ve ihracatçı grubu bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle kaynak verimliliği sağlanmaktadır.
10. Konsolide KDV Beyannamesi uygulamasından biraz daha dar kapsamlı olmak üzere, devir KDV tutarlarının yine sadece indirim şeklinde kullanılmak üzere grup şirketleri arasında temlikine/aktarılmaya izin verilebilir. Hatta bu tür alacak transferleri sadece KDV beyannamelerine göre ortaya çıkacak vergilerin ödenmesi amacıyla değil grup şirketlerinin her türlü vergi borçları için de kullanılabilir. Holding Şirketleri, iştirak ettiği şirketlere öz sermayesi ve işletme sermayesi vermesi yanı sıra piyasadan uygun şartlarda borçlanmasını da sağlayan şirketlerdir ve bu politikalar iştiraklerinin finansman maliyeti ve karlılıklarından da etkilenir. Sonuçta Holding Şirket için, iştiraklerinin vergi borçlarının mevcudiyeti ve/veya tahsil edemedikleri vergi alacakları da ilave bir finansman maliyeti anlamına gelmektedir. Bu nedenle, Holding Şirketlerin iştirak ettiği şirketlerin herhangi birinde örneğin A şirketinde KDV iade alacağının ve/veya devreden KDV'nin bulunması ve buna karşın diğer bir iştirakte, örneğin B şirketinde veya Holding Şirketi'nin kendisinde vergi ödemesi çıkması durumunda, B şirketinin veya Holding Şirketi'nin vergi borcu A şirketinin devreden KDV alacağı ile ödenebilmelidir.
11. Devreden KDV alacağının grup şirketleri arasında aktarımına benzer şekilde, iş ortaklıklarının devreden KDV alacaklarının da ortakları tarafından indirilebilmesine imkan verilebilir.
12. Devreden KDV alacak stokunun ithalat vergilerine veya ithalde ödenecek KDV'ne mahsubuna izin verilebilir (ithalatı özendirmemek için, bu gibi eritme yollarının kullanımında parasal ve yüzdesel tutar sınırlamaları ve hatta ithal eşya içeriğine bağlı sınırlamalar düşünülebilir).
13. İhtiyari olarak, dileyen mükellefler için belirlenen milat tarihi öncesine ait Devreden KDV stok değeri rakamının gider yazılmasına izin verilebilir. Bu yöntem tercih edildiğinde, bütün Devreden KDV stokunun bir defada gider yazılması yerine yıllara yaymak üzere her sene belli bir yüzdesinin gider

yazılması şartı konabilir; uygulamanın her sene kazanç durumuna bağlı bir matrah ayarlama aracı olarak kullanılmaması için de, gider yazma uygulamasına bir defa başladıktan sonra bu tercihten geri dönmeye ya da bazı yıllar gider yazıp bazı yıllar yazmama ve bu hakkı daha sonra kullanma gibi tercihlere izin verilmemeli; gider yazılmayan yıllara isabet eden Devir KDV stokunun da sanki gider yazılmış gibi azaltılması yoluna gidilmelidir.

14. Tam istisna-kısmi istisna ayrımını kaldırmak ve iade sistemini basitleştirmek de devreden KDV stokunun azalmasına katkı sağlayacak tedbirlerdir.

İ. İTHALDE ÖDENEN KDV ve GÜMRÜK MEVZUATIYLA UYUM SORUNU

1. Gümrük sahalarında Uygulanan İstisnalar:

Kanunun 17/4-o maddesindeki istisna hükmü, aynı kanunun 21. Maddesinin uygulanması marifetiyle geçersiz hale getirilmektedir.

KDVK'nun 17/4-o maddesine göre "gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri" vergiden istisnadır.

Ancak aynı kanunun 21. Maddesine göre de, "gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler" ithalattaki KDV matrahına eklenmektedir.

21. maddenin anılan hükmünün uygulamasında, 17/4-o maddeye göre vergiden istisna olduğu için vergilenmeyen harcamalar da matraha eklenmektedir. Oysa kanun koyucu bu hizmetler için vergi istisnası öngörmektedir. Zaten matraha eklenecekse, bu durumda istisnanın hiç bir anlamı kalmamaktadır.

Kanunun 17/4-o maddesindeki istisnanın 21. Madde marifetiyle geçersiz hale getirilmesi önlenmelidir.

2. Vergileri Hem Vergi Dairelerine Hem Gümrük İdarelerine Ödenebilen Matrah Unsurları :

Vergisi yurt içindeki vergi dairelerine beyan edilerek ödenen bazı KDV matrah unsurları için ayrıca gümrük idaresinin de mükerrer olarak ve bu defa gümrük mevzuatına göre vergi talep ve tahsil etmesi mükellefler için finansman yükü oluşturabilmektedir.

Mevzuat uyarınca, mal ithalinde alış bedellerinin yanı sıra; ithal edilen mallara ilişkin olmaları nedeniyle gümrük kıymetine dahil edilen royalti, fiyat farkı, gayri maddi hak, masraf yansıtması gibi ödemelere ilişkin olarak yurtdışında mukim firmalar tarafından yurtiçindeki mükelleflere düzenlenen faturaların da gümrük idaresine beyan edilmesi ve söz konusu ödemelere ilişkin KDV'nin de gümrük idaresine ödenmesi gerekebilmektedir. Ancak sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesine ilişkin düzenlemeler, aynı vergilerin yurt içinde vergi dairelerine beyan edilerek ödenmesine de imkan vermektedir.

Bu durum, mükerrer KDV ödemesine ya da yersiz ceza ödemelerine neden olabilmektedir. Zaman zaman iki idare arasında bu ayrımın sakıncalı sonuçlarını gidermeye yönelik anlaşma arayışları olsa da, sorunun kesin olarak çözümü ve verginin vergi dairelerine ödenmesi durumunda gümrük idalerince ayrıca talep edilmemesi ya da ceza uygulanmaması sağlanmalıdır.

3. Aynı Vergi İçin 2 Farklı İdarenin ve 2 Farklı Mevzuatın Uygulanması :

Mevcut mevzuattaki karmaşıklık nedeniyle, gümrük kıymetine dahil edilmesi gereken diğer ödemelere ait KDV'lerin zaman zaman gümrük idaresine ve Gelir İdaresi'ne mükerrer beyanları söz konusu olmaktadır. Bu durum, mükerrer KDV ödemesine ve mükellefler üzerinde finansman yüküne neden olabilmektedir.

Diğer taraftan, ithalatta alınan KDV ile ilgili usul, beyan, ödeme, denetim, ceza ve uyuşmazlıkların çözümü konusunda Gümrük İdaresinin yetkili olması da aynı vergi için çok farklı iki mevzuatın birarada uygulanmasına neden olmaktadır.

İthal edilen mallar ve bu mallara ilişkin diğer masraflar üzerinden ödenmesi gereken katma değer vergileri dahil olmak üzere, tüm katma değer vergilerinin Maliye Bakanlığı'na beyan edilmesi ve ödenmesi sağlanabilir.

Böylece, uygulamada birlik sağlanarak, yukarıda belirtilen türden karşılıklıklara bağlı ortaya çıkan mükerrer vergi ödenmesinin de önüne geçilebilir.

Ayrıca, ithalatla ilgili KDV işlemlerinin usulü, denetimi, ceza ve vergi anlaşmazlıklarının çözümü konularında Vergi Usul Kanunu hükümlerinin geçerli olması sağlanabilir.

J. BANKA ve SİGORTA ŞİRKETLERİ, BSMV UYUMU

1. BSMV'nin Kaldırılması:

BSMV ile ilgili sorun, BSMV'nin varlığı değil, uygulama sonucunda kurumlar ve ticaret erbabı üzerinde BSMV yükü kalmasıdır. Yabancıların "Business to Business" (B to B) dediği işlemlerde finans hizmeti alan kurumun üzerinde prensip olarak dolaylı vergi kalmamalıdır. "Business to Consumer" (B to C) işlemlerde vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalabilir.

Ülkemizin global finans piyasalarına hızla entegre olduğu bu dönemde BSMV'nin tekrar ele alınmasında büyük yarar bulunmaktadır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda varılan nokta, BSMV'nin kaldırılması değil, bu faaliyet ve işlemlerin KDV Kanunu içine alınmasıdır.

Avrupa Birliği uygulamalarına baktığımızda, finansal hizmetlerden ayrı bir işlem vergisi alınmadığını bu hizmetlerin KDV içinde düşünüldüğünü görüyoruz. Bu duruma İngiltere, Almanya, Hollanda ve Fransa uygulamalarını örnek gösterebiliriz.

Sonuç olarak BSMV sisteminin önemli bir kamu gelir kaybına yol açmadan ve bankaların temel bankacılık işlemlerinin istisna tutulmak şartıyla KDV sistemi içine alınması uygun olacaktır. Böylece bankaların diğer hizmet ve işlemleri KDV'ne tabi olacaktır.

Bu geçiş, fiskal sebeplerle ani olmayıp tedrici de olarak da sağlanabilir.

Banka ve sigorta şirketlerine sağlanacak KDV istisnasını dengelemek üzere, bu kuruluşlara yapılacak teslimler için de geniş bir istisna hükmü düşünülebilir.

Bu çerçevede izlenecek olası yol haritası, şu şekilde özetlenebilir:

- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin kaldırılması ve banka ve sigortacılık faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi'nin konusuna alınması;
- Temel bankacılık işlemleri ve diğer finansal işlemler KDV'nden istisna tutulması; diğer bankacılık hizmetlerinin ise KDV'ne tabi olması;
- Vergiden istisna olacak Temel bankacılık işlemleri ile diğer finansal işlemleri belirleme konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi.

Öneri olarak, ilk planda KDV'nden istisna olacak temel hizmetler, “Her türlü nakdi ve gayri nakdi kredi verme ve teminatlandırma işlemleri (Ödünç para verme işlemleri=fon sağlama faaliyetinde elde edilen faiz, komisyon ve ücretler), kredi hizmet ücreti ve tamamlayıcı hizmet ücreti, senetlerin kırdırılışı, ödeme hizmetleri, ATM'ler de dahil olmak üzere nakit/takas işlemleri, para transfer hizmetleri, vadeli işlem-türev sözleşmeleri, menkul kıymetlerle ilgili alım satım ve aracılık işlemleri, kolektif yatırım planları, yatırım fonları ve emeklilik fonlarına ilişkin hizmetler, Aracı Kurumlar-Portföy Yönetim Şirketleri ve Yatırım Fonlarının faaliyetleri, Sigorta ve reasürans hizmetleri, sigorta brokerlerinin ve sigorta aracılarının almış olduğu komisyon ve ücretler, v.b. gibi temel bankacılık ve sigortacılık faaliyet ve işlemleri” olarak sıralanabilir.

Bankalarca yaygın olarak verilen “sorgulama hizmetleri, müşterilerdeki kredilerin idaresi hizmetleri, hisse senetleri ve piyalar hakkında bilgilendirme hizmetleri, kasa odası hizmetleri, yurt dışı muhabirlere-yurt dışı bankalara takdim mektupları-bilgi sağlama vs hizmetleri, istihbarat ve ekonomik bilgilendirme hizmetleri, çeşitli portföy ve yatırım planlaması hizmetleriyle danışmanlık, yatırım danışmanlığı, cihaz ve donanım kirası, yazılım ile birlikte donanımın satışı ve bu konuda eğitim verilmesi, sabit kıymet ve mal satışları v.b.” gibi temel bankacılık faaliyeti dışındaki teslim ve hizmetler ise KDV'ne tabi olacaktır.

Vergiden istisna tutulacak bankacılık işlemlerinin bir kısmının tam istisna kapsamında olması da finansal işlem maliyetlerinin düşürülmesine katkı sağlayacaktır. Özellikle bu kapsamda “bankalara yapılan sabit kıymet teslimleri ya da özellikle tadar edilmiş belli sabit kıymetlerin bankalara teslimi ve bankaların mal ve hizmet ihraç eden tam mükellef kişi ve şirketlere ihraç konusu mal ve hizmetler ile bağlantılı olan kredi ve teminat verilmesi kapsamındaki bankacılık ve sigortacılık işlemlerinin” iade hakkı doğuracak şekilde tam istisna kapsamına alınması faydalı olacaktır.

2. Yurt Dışından Sağlanan Sigorta Acentelik Hizmetleri:

Sigorta şirketleri bazı durumlarda yurt dışı sigorta acentelerinin aracılığı ile global işler temin edebilmekte ve bu işler için yazdıkları primler nedeniyle yurt dışı acenteye komisyon ödemektedirler. Ödenen bu komisyonların vergi kanunları karşısındaki durumunun netleştirilmesine ihtiyaç vardır.

Yurt dışından sağlanan sigorta acentelik hizmetinin de yurt içi acentelik hizmetleri gibi KDV'den müstesna tutulması yönünde; diğer taraftan bu işlem BSMV nin kapsamına girmediğinden (ve sorumlu sıfatı ile BSMV ödeme müessesesi bulunmadığından) BSMV'ye de tabi tutulmaması yönünde açıklık kazandırıcı bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

3. Sigorta ve Emeklilik Aracılarının Emeklilik Şirketlerine Verdikleri Aracılık Hizmetleri:

KDVK'nun 17/4-(e) maddesinde yer alan istisna, BSMV konusuna giren işlemler nedeniyle (bu işlemler üzerinden istisnalar nedeniyle BSMV ödenip ödenmediğine bakılmaksızın) ödenen komisyonların ikinci defa başka bir işlem vergisine tabi tutulmasının önlenmesidir.

Ancak bu istisnanın "emeklilik şirketlerinin sigorta ve emeklilik aracıları ile yaptıkları sigorta ve emeklilik muamelelerine ilişkin işlemleri" de kapsadığı hususunda duraklamalar ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(e) maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta aracılarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.

Söz konusu istisnanın getiriliş amacı BSMV konusuna giren işlemler nedeniyle (bu işlemler üzerinden istisnalar nedeniyle BSMV ödenip ödenmediğine bakılmaksızın) ödenen komisyonların ikinci defa vergiye tabi tutulmasının önlenmesidir. Bu açıdan bakıldığında söz konusu istisnanın tüm işlemleri BSMV nin konusuna giren emeklilik şirketlerinin sigorta ve emeklilik aracıları ile yaptıkları sigorta ve emeklilik muamelelerine ilişkin işlemleri de kapsadığı düşünülmektedir.

Bu konulardaki tereddütlerin giderilmesini teminen söz konusu istisna maddesi lafzının ruhuna paralel olarak emeklilik şirketlerinin sigorta ve emeklilik aracıları ile gerçekleştirdikleri işlemleri de kapsayacak şekilde tavih edilmesi uygun olacaktır.

4. Sigorta Brokerleri veya Acenteleri Arasındaki İş Aktarım Ücretleri :

Sigorta Aracıları arasındaki işbirliği/proje bazlı çalışmalar kapsamında poliçe ve/veya poliçelere dayanan komisyon paylaşımlarının KDV'ne tabi olup olmadığı hususunda çelişik özelemler mevcut olduğundan, bu paylaşımların KDV'ne konu edilmemesini sağlayacak bir düzenleme (geçmiş uygulamaları da eleştirilebilir hale getirmeyecek şekilde) yapılması gerekmektedir.

Sigorta Brokerleri veya Acenteleri bazı hallerde ortak olarak iş yapmakta, birbirleri arasında iş alıp vermektedir. Örneğin bir Reasürans brokeri bir diğer perakende brokerine veya bir broker bir acenteye Sigorta kapasitesi verebilmektedir.

Bu işlemler esnasında Sigorta aracıları birbirlerine yapacakları ödemeleri veya komisyon paylaşımını komisyon credit note veya komisyon debit note ile yapmaktadır (Komisyon gider/gelir belgesi). Sigorta aracıları KDV ye değil BSMV ye tabi olduklarından bu Komisyon gelir gider belgesinde KDV uygulamasının

söz konusu olmaması gerekeceği halde, KDV Kanunun lafzı bu işlemlerin KDV den müstesna tutulmasına imkan veren bir açıklık içermemektedir.

BSMV deki vergileme sistematığının bir uzantısı olarak anılan işlemlerin de KDV den istisna tutulmasını teminen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(e) maddesi metnine "şirketlerine" kelimesinden sonra "ve diğer sigorta ve emeklilik araçlarına" ibaresinin eklenmesi uygun olacaktır.

Diğer taraftan, düzenlemenin bir uzantısı olarak kanun metnine yansıtılması çok elzem olmamakla beraber, sigorta ve emeklilik araçlarının yurt içinde veya yurt dışında faaliyet gösteriyor olmalarının istisna uygulaması açısından farklılık yaratmayacağına Tebliğle açıklığa kavuşturulması yararlı olacaktır. (Gerek görüldüğü takdirde düzenleme kanun metnine de taşınabilir.)

5. Sigorta ve Emeklilik Şirketlerinin Kestikleri İade Faturaları:

Sigorta ve Emeklilik Şirketlerinin KDV mükelleflerine kestikleri iade faturalarında yer alan KDV nin mükellefler tarafından indirimini temin etmek üzere faturalarda, iadeye konu ana faturaya atıf yapılması şartı ile mükellefiyet tesis etmeyecekleri ve KDV ödemeyecekleri KDV Uygulama Tebliği ile düzenlenmiştir.

KDV kanununun yeniden yazılması sırasında, mevzuat sistematığı gereği, bu düzenlemenin kanun metnine taşınması uygun görülürse, BSMV mükellefleri tarafından kesilecek iade faturalarında KDV nin ayrıca gösterilmesinin mükellefiyet tesisi için gerekli olmadığı kanun metnine intikal ettirilebilir.

Anılan düzenlemenin uzantısı olarak, söz konusu hesaplanan KDV'nin BSMV mükelleflerince ilgili gider veya maliyetten mahsup edileceği yönünde de Tebliğ düzenlemesi yapılabilir.

6. Finansal Holdinglerin Durumu:

Finansal holding şirketlerin BSMV mükellefi olan, banka, banker sigorta ve emeklilik şirketlerine kestikleri hizmet faturaları üzerinden hesaplanan KDV, anılan BSMV mükellefleri için maliyet unsuru olmakta ve holding yapılanması yönünden caydırıcı olmaktadır.

Yabancı şirketler başta olmak üzere ağırlıklı olarak finansal kuruluşlar ve kredi kuruluşları şeklinde Türkiye'de faaliyette bulunan bazı büyük şirketler, ülkemizdeki faaliyetlerini ana bir çatı altında yönetmek ve yatırımlarının finansmanını iştiraklerinden elde ettikleri kaynaklarla sağlamak üzere holding şirket kurabilmektedirler.

Anılan holding şirketlerin BSMV mükellefi olan, banka, banker sigorta ve emeklilik şirketlerine kestikleri hizmet faturaları üzerinden hesaplanan KDV, anılan BSMV mükellefleri için maliyet unsuru olmakta ve ağırlıklı olarak ücretlerden oluşan merkezileştirilmiş olan hizmetlerin KDV'si, iştirakler üzerinde önemli bir maliyet unsuru yaratmakta ve holding yapılanması yönünden caydırıcı olmaktadır.

İştiraklerinden sağladıkları kaynakları ülkemizde yapacağı yatırımların finansmanında kullanmak ve iştiraklerinin yönetimini ana bir çatı altında organize etmeyi hedefleyen bu holdinglerin kuruluşlarını teşvik etmek üzere, belli şartları taşıyan (örneğin bağlı ortaklıklarının yarısından fazlası kredi kuruluşu ve/veya

finansal kuruluş olan ve ödenmiş sermayesinin yarısından fazlasını bu tür kuruluşlara tahsis eden ve esas itibarıyla Bankacılık Kanunundaki finansal holding tanımına uyan) Türkiye’de kurulu anonim şirketler tarafından banka, banker, sigorta ve emeklilik şirketlerine yapılan hizmetlerin KDV’den istisna edilmesi uygun olacaktır.

7. Sigorta Tazminatlarının Durumu :

Genel olarak tazminatların ve özel olarak sigorta tazminatlarının KDV’ne tabi olmadıkları konusunda bir tereddüt yoktur.

Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliğinde sigorta tazminatlarının katma değer vergisine tabi olup olmadığına ilişkin olarak yer alan açıklamalar, farklı yorum ve uygulamalara neden olabilecek niteliktedir.

Sigortacılık faaliyetinin kendisi, gerek Türk Ticaret Kanununda ve gerekse sigortacılık mevzuatında yer alan tanım ve düzenlemeler çerçevesinde, “sigortacının bir prim karşılığında, kişinin para ile ölçülebilir bir menfaatini zarara uğratan tehlikenin, rizikonun, meydana gelmesi hâlinde bunu tazmin etmeyi ya da bir veya birkaç kişinin hayat süreleri sebebiyle ya da hayatlarında gerçekleşen bazı olaylar dolayısıyla bir para ödemeyi veya diğer edimlerde bulunmayı yükümlendiği” faaliyetlerdir.

Görüleceği üzere sigorta şirketi, bir rizikonun yol açtığı zararın tazminini üstlenir; ama zarara uğrayan şeyi tamir etme veya eski haline getirme taahhüdü altına girmez. Bununla birlikte, bazı hallerde tazmin edilecek zararın parasal tutarının tespitinde, rizikoyla karşılaşan şeyin/kişinin tamir veya tedavi masrafları, izale edilecek zarar tutarının tespitine baz alınabilmektedir. Ancak bu kesinlikle sigorta şirketinin ediminin tamir etme, tedavi ettirme, eski hale getirme taahhüdü olmadığı gerçeğini değiştirmez.

Buna rağmen, Bakanlık uygulamalarında, zarara uğrayan sigortaya konu eşyanın tamir harcamalarının tazmin edilecek zararın tespitine baz alındığı durumlarda, sigortalının bu masrafları yaptıktan sonra sigorta şirketine fatura etmesi durumunda, sanki bu tamir masraflarını yapmak/yaptırmak ve eski hale getirmek sigorta şirketinin ödeviymiş de onun yerine bu harcamayı sigortalı yapıp sigorta şirketine yansıtmış gibi hatalı bir kabulle, KDV içeren harcamaların sigorta şirketine KDV eklenerek fatura düzenlenmesi talep edilmektedir. Bu talep ve yorumlar, kesinlikle hem KDV Kanununa hem de sigorta mevzuatına ve sigortacılığın doğasına aykırıdır.

K. VERGİ TEVKİFATI

1. Tevkifatlı Faturalarda Ay Kaymaları :

Tevkifatlı faturalarda (geç gelen faturalar vs sebeplerle) meydana gelen ay kayması nedeniyle, tevkifatın geç yapıldığından bahisle ceza uygulanması, ticari hayatın olağan akışına aykırıdır.

Ticari hayatın olağan akışı içerisinde, düzenlenen faturanın muhatabına ulaştırılması zaman alabilmekte ve çeşitli sebeplerle bu faturalar alıcıya düzenlendiği ayı izleyen dönemlerde ulaşabilmektedir.

Tevkifatlı fatura düzenlenen durumlarda faturanın muhatabına izleyen dönemlerde ulaşması, muhatabın tevkifat beyan ve ödeme yükümlülüğünün ifasının faturaya muttali olabildiği döneme sarkmasına neden olmaktadır.

Bu dönem kaymaları ticari hayatın olağan seyrine uygundur ve bu tür gecikmelerin olmamasını talep etmek, iktisadi icaplarla örtüşmemektedir.

Bu nedenle, tevkifatlı faturalarda sırf dönem kayması sebebiyle ceza uygulanmasından vaz geçilmesi gerekir.

2. Tevkifatlı Faturanın Satıcı Kusuru Nedeniyle Hatalı Düzenlenmesi:

Tevkifat işlemlerinde alıcının rolü tamamen pasif ve sorumluluğu da tali olduğu halde, tevkifatın satıcı tarafından düzenlenen belgelerde doğru gösterilmesi ve yapılması sorumluluğu alıcıda kalmaktadır.

Tevkifat uygulamasında alıcının fatura gösterilen KDV'nin bir kısmını satıcıya ödemeyerek vergi dairesine yatırma yükümlülüğü, ödenmesi halinde alıcının da indirim konusu yapabileceği maksimum tutarı sınırını gösteren "satıcının fatura gösterdiği KDV" rakamı ile sınırlı olmak durumundadır.

Diğer bir ifadeyle, alıcı, satıcının düzenlediği faturada göstermediği bir KDV tutarının (ki faturada gösterilmeyen KDV, alıcı için satıcıya karşı bir borcu ve Devlete karşı da bir indirim hakkını temsil etmeyecektir) ödenmesinden sorumlu tutulamaz.

KDV'nin mükellefi, teslim ve hizmeti gerçekleştiren ve dolayısıyla belge düzenleyerek bu belgede hesaplanan KDV rakamını gösterecek olan taraftır. Tevkifat yükümlüsünün yasal külfeti ise, mükellefin bu ödevine nazaran talidir, ya da satıcının vergi yükümlülüğüne göre ferî'dir.

Bu nedenle, satıcının faturasında gösterilmeyen bir KDV için alıcıya "tevkifat yaparak satıcıya ödenecek verginin bir kısmın vergi dairesine ödeme" külfeti, yüklenemez.

Aynı şekilde, satıcının tevkifatlı faturayı hatalı düzenlemesi sebebiyle tevkifatın hatalı-eksik yapılmış olması durumunda da, sorumluluğun tevkifatlı faturayı hatalı düzenleyen tarafa ait olması gerekir.