

VERGİ TASARISININ KDV KANUNU İLE İLGİLİ OLAN HÜKÜMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Abdullah TOLU*

A- GİRİŞ

G ünümüzün en gelişmiş dolaylı vergisi olan KDV diğer gelişmiş ülkelerin aksine ülkemizde ancak 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girebilmiştir. KDV, bir mal veya hizmetin üretim ve/veya ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar ki her aşamada yaratılan katma değeri vergilendirmektedir. Diğer bir ifade ile KDV, ekonomide yaratılan her türlü mal ve hizmet hareketini ilke olarak kavramaktadır.

Ülke ekonomisinde ekonomik ve mali konjonktüre göre alınacak önlemler, mal ve hizmetlerin üretimi veya ithalinden tüketimine kadarki her safhada uygulanan KDV'yi doğrudan etkilemektedir. Yaklaşık 13 yıllık bir uygulama geçmişine sahip olan KDV Kanunumuzda bugüne kadar ekonomideki değişikliklere bağlı olarak pek çok değişiklik yapılmıştır. Şu anda TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmekte olan Vergi Reform Tasarısı ile de KDV Kanununun bazı hükümlerinin değiştirilmesi ve kanuna bazı yeni hükümler eklenmesi öngörülmektedir.

Aşağıda, şu an TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmekte olan Vergi Reform Tasarısı'nın KDV Kanunu ile ilgili hükümleri incelenecek, bu düzenlemelere ilişkin şahsi görüşlerimiz açıklanmaya çalışılacaktır.

B- VERGİ REFORM TASARISININ KDV KANUNU İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ(**)

1) Yatırım Teşvik Belgesi Sahibi Mükelleflerin Belge Kapsamındaki Makina ve Teçhizat Alımlarında KDV İstisnası Getiriliyor

a) Tasarı Madde Hükmü

Tasarının 59. maddesi ile, KDV Kanununun mevcut 13. maddesinin başlığı "**Araçlar Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna**" şeklinde de-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Reform Tasarısının tam metni için bkz. Yaklaşım Yıl:6, Sayı:64, Nisan 1998, s.213 vd., gerekçesi için bkz. Yaklaşım Yıl:6, Sayı:63, Mart 1998, s.141 vd.

ğiştirilerek, madde hükmüne aşı-
ğıdaki (d) bendinin eklenmesi ön-
görülmektedir.

"d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri (Şu kadar ki, yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşme-
mesi halinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanışımı, verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar."

b) Değerlendirmemiz

KDV Kanununun 13. maddesine eklenmesi öngörülen (d) bent hükmü ile, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin belge kapsamında yapacakları makina ve teçhizat alımları KDV'den istisna edilmek suretiyle, yatırımcılar KDV yönünden teşvik edilmektedir. Söz konusu hüküm ile yapılan düzenlemenin ülkemiz menfaatleri yönünden yararlı ve yerinde olduğu görüşündeyiz.

Mevcut uygulamada, yatırım teşvik belgeli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken KDV, Kanunun 49. maddesinin ikinci fıkrasına göre teminat karşılığında ertelenmekte, yurt içinde alınması sırasında ödenen KDV ise bir yıl içinde indirilmekte, indirilememesi halinde ise, indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmektedir. Ancak,

yurt içinde alınan yatırım malları nedeniyle ödenen KDV'nin indirimi, yurt içi satışlar üzerinden hesaplanan KDV'ye bağlı bulunmaktadır. Bu uygulama özellikle sadece yatırım yapan ve/veya yurt içi satışı fazla olmayan yatırımcılar yönünden yüklenilen vergilerin indirilemeyerek birikmesi nedeniyle finans sıkıntılarına neden olmaktadır. Bu mükelleflerce işletme dönemine kadar uzunca bir süre katma değer yaratılması söz konusu olmadığından, belge kapsamında satın alınan yatırım malları nedeniyle ödenen KDV, en erken işletme dönemine kadar indirilememektedir. Yatırım mallarının pahalı ve %15 oranında KDV'ye tabi olduğu hususu gözönüne alındığında, yatırımcılar üzerinde uzun bir süre ve giderek artan bir KDV yükünün ortaya çıkacağı açıktır. Ayrıca, mevcut uygulama, ithalde ödenmesi gereken KDV'nin ertelenmesi nedeniyle, ithal mallar lehine, yerli mallar aleyhine haksız rekabete neden olmaktadır. Yurt içinde alım sırasında ödenen KDV'nin destekleme primi olarak yatırımcılara geri ödenmeside durumu değiştirmemektedir.

Yapılan düzenleme ile, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri KDV'den istisna edilmektedir. KDV Kanununun 16/1-a maddesine göre, yurt içi teslimleri vergiden istisna olan mal ve hizmetlerin ithali de KDV'den istisnadır. Bu durumda, yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizatların

yurt içi teslimleri ile bu makina ve teçhizatların belirtilen yatırımcılar tarafından ithali KDV'den istisna olacaktır.

Tasarı maddesinin gerekçesinde, madde metnindeki makina-teçhizat ifadesinden vergiye tabi mal veya hizmet üretiminde kullanılan ve sarf malzemesi niteliğinde olmayan sabit kıymetlerin anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır.

Kişisel görüşümüze göre, istisna kapsamına,

- Teşvik belgesi kapsamında,
- Vergiye tabi (indirim hakkı tanınan) mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılacak olan,
- Sabit kıymet niteliğinde olan makina ve teçhizatlar,

girecektir. Bu şartların herhangi birisinin eksik olması halinde, teslim ve ithalatta KDV istisnası uygulanamayacaktır.

Aynı maddenin gerekçesinde, yatırım teşvik belgesi eki yerli global listede yer almakla birlikte hali hazırdaki uygulamaya göre ithalde KDV ertelemeinden yararlanamayan taşıt araçlarının, madde ile getirilen istisnadan yararlanmasının da söz konusu olmadığı açıklanmaktadır. Bilindiği üzere, KDV Kanunun 49. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen ithalde KDV erteleme uygulamasından yararlanamayacak yatırım malları (taşıtlar) 42 ve 47 seri no.lu KDV Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları,
- Otobüs (şehir içi yolcu taşıma

hizmetlerinde kullanılan otobüsler hariç) minibüs, kamyonet, kamyon (yükü ağırlığı 45 tonu geçen off truck tipi karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç)

- Çekici (Euro I veya Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç) ve treyler,

- Yat, kotra ve her türlü özel tekneler.

Yukarıda belirtilen ve KDV ertelemeinden yararlandırılmaması öngörülen yatırım mallarının yatırımcılara yurt içi tesliminde veya yatırımcılar tarafından ithalinde kanunun 13. maddesine eklenecek olan (d) bent hükmü gereğince KDV istisnası uygulanama- yacaktır.

Öte yandan, tasarının 62. maddesiyle KDV Kanununa eklenmesi öngörülen geçici 14. madde ile yürürlükten kaldırılması öngörülen Kanunun 49. maddesinin 2. fıkra hükmünde düzenlenen erteleme uygulamasının, kazanılmış hakların korunması bakımından, kanunun yayımlandığı tarihe kadar alınan yatırım teşvik belgelerinde yer alan yatırım mallarından makina ve teçhizat niteliği taşımayanlar için devam etmesi öngörülmektedir. Teşvik belgesinde yazılı makina ve teçhizat niteliğindeki yatırım mallarının, tasarı maddesinin yasalaşması halinde, yurtiçi teslimi ve ithali KDV'den istisna olacaktır.

Makina ve teçhizat niteliği taşımamakla birlikte Kanunun yürürlükteki 49. maddesinin 2. fıkrası uyarınca ithalde KDV erteleme-

den yararlanabilecek mallar için erteleme uygulamasının bir süre ile sınırlandırılmaksızın (bize göre erteleme uygulaması bu mallar açısından yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırımın gerçekleştirilmesi gereken süre boyunca devam edecektir.) devam ettirilmesi, kazanılmış hakların korunması ve hukuki yönden yerindedir.

Diğer yandan, söz konusu tasarı ile KDV Kanunun 13. maddesine eklenmesi öngörülen (d) bent hükmü ile, bu kapsamda yapılacak yatırımların gerçekleştirilmemesi halinde uygulanacak yatırım belirlenmektedir.

Söz konusu maddenin parantez içi hükmünde, yatırımın, teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, zamanında alınmayan verginin alıcıdan vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği belirtilmektedir. **Vergi idaresinin bugüne kadarki klasik anlayıştan vazgeçerek, cezai yaptırımı, istisnayı uygulayana değil, haksız yere istisnadan yararlanana uygulama yolunu tercih etmesi isabetli, modern ve yerinde bir düzenleme olmuştur.** Buna göre, teslimin yapıldığı dönemde istisna şartlarını taşımakla birlikte, bu şartların daha sonra teşvik belgeli yatırımcı tarafından ihlal edilmesi halinde, vergi ve ceza alıcılardan (yatırım teşvik belgeli yatırımcılardan) aranılacaktır. Bu düzenlemenin, diğer istisna uygulamaları için de yaygınlaştırılması uygun olacaktır.

Ayrıca, (d) bent hükmü ile düzenlenen yaptırımın uygulamasında, genel zamanaşımı süresinden ayrılınmış, zamanaşımının teşvik şartlarının ihlal edildiği yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacağı hükme bağlanmak suretiyle zamanaşımı yönünden Gelir Vergisi Kanununun Ek madde 1-6. maddelerinde düzenlenen yatırım indirimi ile paralellik sağlanmıştır.

2- Külçe Gümüş Teslimleri ile Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerindeki Arsa ve İşyerlerinin Bu Amaçla Kurulan İşletmelerce Tesliminde KDV İstisnası Getiriliyor

a) Tasarı Madde Hükmü

Tasarının 60. maddesi ile, KDV Kanununa iki istisna eklenmektedir. Bu madde ile KDV Kanununun 17. maddesinin 4. fıkrası (g) bendine "külçe altın,..." ibaresinden sonra gelmek üzere "**Külçe gümüş**" ibaresi, fıkranın sonuna ise aşağıdaki (k) bendi eklenmektedir.

"(k) Organize Sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri."

b) Değerlendirme

Yukarıda yeralan düzenlemelerden birincisi ile, bugüne kadar kayıt dışı (gayri resmi) kalan gümüş alım-satımının kayıt altına alınması amaçlanmaktadır. Yakın bir zaman da İstanbul Altın Borsası bünyesinde

oluşturulması düşünülen gümüş borsası ile birlikte bu istisna düzenlemesi, gümüş alım, satımı ile hurda gümüş dönüşünü büyük ölçüde kayıt altına alacaktır. Gümüş borsasının kurulması ile birlikte büyük bir ivme kazanacak olan bu istisna ile, gümüş giriş-çıkışları kontrol altında tutulabilecektir. Külçe gümüş teslimlerinin istisna edilmesi ile, gümüşten mamul eşyanın teslim veya ithalinde KDV, eşyanın bünyesindeki has gümüş tutarının düşülmesinden sonraki tutar üzerinden hesaplanacaktır. Bu şekilde altın ile paralellik sağlanmaktadır.

Belirtilen düzenlemelerden ikincisi ile de, beş yıllık kalkınma planları ve yıllık icra programları çerçevesinde oluşturulan organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinde hazırlanan arsalar ve inşa edilen işyerlerinin, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce oluşturan iktisadi işletmelerce tesliminin KDV'den istisna olması sağlanmaktadır. Tasarı maddesinin gerekçesinde de belirtildiği üzere, bu düzenleme ile, sanayi yatırımlarının özendirilmesi, düzenli-dengeli bir kentleşmenin ve dengeli bir yöresel kalkınmanın sağlanması için oluşturulan bu bölgelerin müteşebbisler için cazip hale getirilmesi amaçlanmakta, küçük sanayicilerin mesleklerini daha iyi mekanlarda, daha teknik koşullarda sürdürmeleri KDV istisnası yoluyla teşvik edilmektedir.

Bu nedenlerle, her iki istisna dü-

zenlemesi de, kişisel görüşümüze göre hedeflenen amaçlar ve ülke menfaatleri yönünden yerindedir.

3) İndirimli Orana Tabi Mallar Nedeniyle Yüklenilip İndirilemeyen Vergiler İçin İade Müessesesi Getiriliyor

a) Tasarı Madde Hükmü

Tasarının 61. maddesi ile, KDV Kanununun 29. maddesinin 3297 sayılı kanunla değişik 2. fıkrasının ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmektedir :

"Şu kadar ki, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup yılı içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan KDV iade olunur. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir."

b) Değerlendirme

Bu gün itibariyle yürürlükte olan KDV oranlarını 3'e ayırabiliriz:

- Düşük (indirimli) oran : %1, %8,
- Normal (genel) oran : %15
- Yükseltilmiş oran : %23, %40

KDV'nin bir takım fonksiyonları vardır. Bunlar, ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlardır. KDV'nin ekonomik fonksiyonları :

- Yatırımların teşvik edilmesi,
- İhracatın geliştirilmesi,
- Sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması,

- Enflasyonist baskının önlenmesi,

- Kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlanması,

- İhtisaslaşmanın teşviki,

- Fiyatlar genel seviyesinin kontrolüdür.

KDV'nin mali fonksiyonları ise:

- Vergi adaletinin sağlanması,

- Vergi hasılatında artış sağlanması,

- Vergi kaçakçılığının önlenmesi,

- Vasıtasız vergi sisteminin tamamlanmasıdır.

KDV'nin sosyal fonksiyonları ise, genel olarak;

- Vergi adaletinin sağlanması,

- Oranlar yoluyla gelir dağılımındaki eşitsizlikler dikkate alınarak vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir.

KDV'nin ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilmesi için, bünyesinden birden fazla oranın bulunması gerekmektedir. Kanunun 28. maddesi, mal ve hizmetlere uygulanacak kanuni oran olan %10 oranını %1'e kadar indirme, 4 katına artırma, bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermektedir. Bakanlar Kurulu ise, bu yetkisini bir çok defa kullanarak, mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarını belirlemiştir. Bir çok Kararname ile değişikliğe uğrayan 92/3896 sayılı Kararnameye göre %1 ve %8 in-

dirimli oranlarına tabi mal ve hizmetler ise aşağıdaki şekildedir:

I SAYILI LİSTE

"1) Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, fındık, antep fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, ceviz, kabak çekirdeği, leblebi,

2) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, anason, defne yaprağı, kekik, sumak yaprağı, mazi, mahlep, palamut, çöven, kimyon, susam, haşhaş tohumu, kendir tohumu, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kapari(kebere), kanola(kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, adaçayı, acı badem, kuzu göbeği mantar, rezene tohumu, kişniş, şeker pancarı, fiğ, süpürge teli ve tohumu, ıhlamur,

3) Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, naturel veya tops haldeki tiftik, yün ve yaprağı,

4) Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil) ile küçük ve büyükbaş hayvanların etleri ve bağıracağı (bunların herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç), zeytinyağı,

4/A- "Buğday unu, ekmekler" (Tost, sandviç ve hamburger ekmeği ile katkı maddeli veya yağlı, sütü, haşhaşlı ve üzümü gibi yaygın olarak tüketilmeyen ekmekler hariç)

5) Finansal Kiralama Kanunu'na göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri (binek otomobillerinin bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için, bu kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı, diğer kara nakil vasıtaları için ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.)

6) Gazeteler ve dergiler (3266 sayılı kanunla değişik 1117 sayılı kanun hü-

kümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.),

7) Kullanılmış binek otomobilleri,

8) Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02. pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03. pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri,

9) Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,

10) Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri

11) Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

II SAYILI LİSTE

A. TEMEL GIDA MADDELERİ

1) Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç)

2) Hayvan yemi olarak veya hayvan yemi imalatında kullanılan küspe, kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler.

3) Süt ve yoğurt (aromalı ve meyveliler hariç), yumurta, beyaz peynir, zeytin, paketlenmiş kuru çay, şeker pancarının işlenmesi ile elde edilen toz, kristal ve kesme şeker, arı balı,

4) Bulgur, piring, ırmik, makarna, tost, sandviç ve hamburger ekmeği ile katkı maddeli veya yağlı, sütlü, haşhaşlı ve üzümlü gibi yaygın olarak tüketilmeyen ekmekler,

5) Yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağlar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağların üretiminde kullanılan ham-

yağlar, tereyağ, pamuk çiğiti ve pamuk tohumu, prina,

6) Taze sebze ve meyveler, patetes, kuru soğan ve sarmısak (mamulleri hariç),

B. DİĞER MAL VE HİZMETLER

1) Doğal gaz teslimleri,

2) 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

3) 13.10.1983 tarih ve 2918 no'lu Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin 114. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takograf cihazı teslimleri,

4) (94/5454 sayılı BKK ile liste kapsamından çıkarılmıştır.)

5) Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri,

6) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı kanun hükümlerine göre ilgili bakanlıktan faaliyette bulunma izni alan özel okullar ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim hizmetleri,

7) 4801.00 Gümrük Tarife Pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 Gümrük Tarife Pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

8) Kitap ve benzeri yayınlar (3266 sayılı kanunla değişik 1117 sayılı kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu kararın 1/d bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.)

Mevcut düzenleme gereğince, indirimli orana tabi mal ve hizmetlerden sadece temel gıda maddeleri ile I sayılı listenin 4/A sırasında yer alan malların teslimi ile ilgili olup indirilemeyen KDV iade edilmektedir. Diğer indirimli orana tabi mallar ne-

deniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'ler ise sonraki döneme devredilmekte ve iade edilmemektedir.

Tasarının 61. maddesi ile değiştirilen KDV Kanunun'un 29. maddesinin 2. fıkrasının ikinci cümlesi ile, indirimli orana tabi tüm mallar nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'lerin iadesi öngörülmektedir. Yapılan düzenleme ile, indirimli oranda vergiye tabi mal ve hizmetlerin alım-satımı ile uğraşan mükelleflerin yüklenip indiremedikleri KDV'lerin iade yoluyla telafi edilmesi öngörülmektedir.

Ancak, sözkonusu düzenleme ile, bu kapsamda yapılacak iadelere iki sınır getirilmektedir. Bunlardan birincisi, indirimli oranda KDV'ye tabi mal ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin 1 yıl içinde indirilememiş olması, ikincisi ise, indirilemeyen KDV tutarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşmasıdır. Örneğin, Bakanlar Kurulunca İade Sınırı 2 Milyar TL olarak belirlenmişse, indirimli orana tabi mal ve hizmetler nedeniyle yüklenip indiremedikleri vergiler tutarı 2 Milyar TL'yi aşan mükelleflere iade yapılacak, 2 Milyar TL'yi aşmayanlara ise iade yapılmayacaktır. Ancak, iade edilecek vergi tutarı hiçbir şekilde, mükellefin indirimli orana tabi mal ve hizmet satışlarının genel oranda (%15) KDV'ne isabet eden kısmından fazla olmayacaktır. Yapılan düzenleme isabetli olmakla birlikte, indirimli orana tabi mallar listesinin daraltılması, amaca daha iyi hizmet

edecektir. Aksi halde, vergi iadeleri nedeniyle vergi idaresinin iş yükü daha da artacaktır.

Öte yandan, tasarının 62. maddesi ile anılan Kanuna eklenmesi öngörülen geçici 16. maddede, Kanunun 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup Tasarının yasalaşarak yayımını izleyen ayın sonuna kadar indirilemeyen vergi tutarının Gelir veya Kurumlar Vergisi Matrahların tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği, gider olarak yazılan vergi tutarının hesaplanan KDV'den indirim konusu yapılamayacağı, gider yazılmayan vergilerin ise temel gıda maddeleri ile ilgili olanlar hariç iade edilmeyeceği belirtilmektedir.

Madde hükmü ile, temel gıda maddeleri hariç, tasarının yasalaşarak yayımını izleyen ikinci ayın başından itibaren indirimli orana tabi mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'nin iade edilmesi öngörülmektedir. Temel gıda maddeleri hariç, bu tarihe kadar yüklenilip indirilemeyen vergiler ise iade kapsamına girmemekte olup, bu vergilerin gider yazılmak suretiyle telafisi ya da indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi gerekmektedir. Temel gıda maddelerinin diğer indirimli orana tabi mal ve hizmetlerden ayrılmasının nedeni ise, bu maddeler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'nin iadesinin mevcut Kanun hükmüne göre mümkün olmasıdır.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 29. maddesinin 2. fıkrasının 3297 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde ve dolayısıyla uygulamasında, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen tüm maddelerle ilgili olup indirilemeyen KDV iade ediliyordu. Bir anlamda tasarı ile önceki hükme benzer bir düzenleme yapılmaktadır.

5) Belgesiz Mallara Ait KDV Beyanı Getiriliyor

a) Tasarı Madde Hükmü

Tasarının 62. maddesi ile kanuna aşağıdaki geçici 13. maddenin eklenmesi öngörülmektedir.

"Geçici Madde 13- Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 48. madde uyarınca beyan edilen makina, teçhizat ve demirbaşların bedeli üzerinden %10 oranı, genel ve yükseltilmiş orana tabi emtianın bedeli üzerinden %10 oranı, diğer emtianın bedeli üzerinden bu emtianın tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Makina, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi hesaplanan katma değer vergisinden indirilmez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makina, teçhizat ve demirbaşlar için Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz."

b) Değerlendirme

Söz konusu düzenleme, GVK'nda yapılan düzenlemeye paralel olarak mükelleflerin ellerinde bulunan belgesiz malların kayıt altına alınması

amacıyla yapılmaktadır. Bu düzenleme ile kayıt dışı ekonominin daraltılması, belgesiz malların bundan böyle yaratılacak katma değerleri üzerinden vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Bu şekilde kayıt altına alınan mallardan makina, teçhizat ve demirbaşlar için %10, genel ve yükseltilmiş orana tabi emtia için %10 ve diğer emtiaların ise tabi oldukları oranların yarısı esas alınarak mükelleflerce KDV'lerinin hesaplanması gerekmektedir. Belgesiz emtia, makina, teçhizat ve demirbaşların KDV'sinin hesaplanacağı bedel ise, GVK'na tasarinın 54. maddesi ile eklenmesi öngörülen geçici 48. maddeye göre, mükelleflerin kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tesbit edilecek rayiç bedelleri olacaktır.

Bu şekilde belirlenecek bedeller üzerinden hesaplanacak KDV'nin ise, ayrı bir beyanname ile (2 No.lu KDV Beyannamesi) sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. İşletmede mevcut belgesiz makina, teçhizat ve demirbaşlar için hesaplanıp sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen KDV'nin indirimi söz konusu olmayacak, belgesiz diğer emtia için beyan edilip ödenen KDV ise mükelleflerce indirim konusu yapılabilecektir. Kişisel görüşümüze göre, işletmede mevcut belgesiz makina, teçhizat ve demirbaşlar için sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen ancak indirimi mümkün olmayan KDV'nin, maliyetine intikal ettirilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi uygun olacaktır.

Yukarıda belirtilen düzenlemede

bu şekilde üzerinden vergisi hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu mallar için, Kanunun mevcut 9/2. maddesinde yeralan ve belgesiz mal bulunduranlara yönelik cezalı yaptırımın uygulanmayacağı ayrıca öngörülmektedir.

6) Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat İşlerindeki İstisna Sınırlı Olarak Yeniden Getiriliyor

a) Tasarı Madde Hükümü

Tasarının 62. madde hükümü ile 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanununa aşağıdaki geçici 15. maddenin eklenmesi öngörülmüyor.

"Geçici Madde 15 - Bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak,

a) Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

b) Sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri Katma Değer Vergisinden istisnadır."

b) Değerlendirme

Bilindiği üzere, net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerini KDV'den istisna tutan geçici 8. madde ile, sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulan sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerini KDV'den istisna tutan geçici 9. maddenin uygulanma süresi 31.12.1997 tarihinde sona ermiş ve

bu işlemlerde KDV oranı 97/10465 sayılı BKK ile 1.1.1998 tarihinden geçerli olmak üzere %1 olarak belirlenmişti.

Maliye Bakanlığı, istisna hükümünün yürürlükte olduğu dönemlerde istisnayı gözönünde tutarak konut inşaatına başlayan kooperatifler ile müteahhitler arasında hukuki ihtilafların çıkması ihtimalini gözönüne alarak, 1.1.1998 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış binalar için kazanılmış hakların korunması ilkesi çerçevesinde KDV istisnasının devam ettirilmesini öngören bu hükümü düzenleme yoluna gitmiştir. (*) Bu şekilde geçici 15. madde ile düzenlenen istisna uygulaması için bir süre öngörülmemiştir. Ayrıca konut yapı kooperatifleri yanında sadece 150 m²'yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere belediyelere ve kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşlarına yapılan inşaat işlerinde KDV'den istisna edilmiştir.

Tasarının 87/a maddesi ile geçici 15. maddenin 1.1.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörüldüğünden, belirtilen işlemler 1.1.1998 tarihinden itibaren KDV'den istisna olacaktır. Bu işlemler nedeniyle müteahhitlere KDV ödenmiş ise bu vergilerin Kanunun 8/2. maddesi kapsamında iadesi söz konusu olabilecektir.

7) Amortismanla Tabl İktisadi Kıymetlerde 3 Yılda 3 Taksitte KDV İndirimi Uygulaması Kaldırılıyor

a) Tasarıdaki Madde Hükümü

Tasarının 82/5-a, b, c, d maddesi

(*) Kemal OKTAR, "Vergi Tasarısındaki KDV ile İlgili Düzenlemeler", Maliye Postası, Yıl: 19, Sayı: 421, 15 Mart 1998, s. 81.

ile, KDV Kanununun 3/d, 10/f, 20/3 ve 31. maddeleri yürürlükten kaldırılmaktadır.

b) Değerlendirme

Tasarının söz konusu hükmü ile, KDV Kanununun 31. maddesinin yürürlükten kaldırılması öngörülmektedir. Bu suretle, amortismanı tabi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin 3 yılda 3 eşit taksitte indirilmesi uygulanması sona erdirilmekte, bu kıymetlere ait KDV'nin diğer ticari emtiyaya ait KDV gibi bir defada tümüyle indirilmesi öngörülmektedir. Bu şekilde "Gelir Tipi KDV" sisteminden vazgeçilerek AT ülkelerindeki "Tüketim Tipi KDV" sistemi benimsenmektedir.

Mevcut düzenleme, amortismanı tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen verginin uzun bir süre mükellefler üzerinde kalmasına ve yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle indirilemeyen KDV'nin reel anlamda kayba uğramasına neden olmaktadır. Yapılan düzenleme ile, bu kıymetlere ait KDV'nin tamamının indirilmesi öngörülerek bu sakıncalar giderilmektedir.

Olaya KDV indirimi yönünden baktığında amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin işletmede alınıp-satılan ticari mallardan herhangi bir farkı kalmamaktadır. Bu nedenle, işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilen amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin mükelleflerce kendi kendine KDV hesaplayarak indirilmesini öngören Kanunun 3/d, 10/f ve 20/3. maddeleri yürürlükten kaldırılmaktadır. Öte yandan kanun tasarısının

yasalaşarak yayımlandığı tarihte bu kıymetlerle ilgili olup gelecek yıllarda indirilmek üzere bekletilen KDV'ler bir defada tümüyle indirilebilecektir.

8) KDV'de Götürü Usul Kaldırılıyor

Tasarının 82/5-f maddesi ile, KDV Kanununun götürü usulde vergilendirmeyi ilgilendiren 38. madde hükmü GVK'daki düzenlemeye paralel olarak yürürlükten kaldırılmaktadır.

Tasarının 31. maddesi ile GVK'da ticari kazancın tespitinde götürü usul kaldırılmakta ve "basit usul" denilen özel bir gerçek usulde vergilendirme tekniği getirilmektedir.

9) KDV Kanununda Yapılan Diğer Düzenlemeler

Tasarının 81/E-1 maddesi ile, KDV Kanunun 9/2. maddesinde yer alan "...kaçakçılık cezası uygulanmaz." ibaresi, Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliğe paralel "...Vergi ziyai cezası uygulanır." şeklinde değiştirilmektedir.

Tasarının 81/E-2. maddesi ile de, Kanunun 17/4-b maddesinde yeralan "...vergiden muaf olan küçük çiftçiler ile kazançları götürü gider usulüne göre tespit olunan çiftçiler..." ibaresi "...gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı kanunun 66. maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı..." şeklinde değiştirilmiştir. Bunun nedeni ise, tasarısı ile GVK'nun 54. maddesinde yeralan zirai kazançlarda götürü gider usulünün kaldırılmasıdır.