

KDV UYGULAMASINDA PERAKENDE VE TOPTAN TESLİMLER

• Erkan MACİT •

Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

Katma Değer Vergisi uygulamasında toptan-perakende teslim kavramları, özellikle KDV oranlarının belirlendiği (I).sayılı listede belirtilen ürünlerin alım satımını yapan mükellefler için büyük önem arz etmektedir. Belirtilen kavramların halk arasında kullanılan genel anlamları ile mevzuatın yüklediği anlamlarının farklı olması ve mevzuattaki tanımlarının zaman içerisinde değiştirilmesi, KDV oranlarının yanlış uygulanmasına neden olmaktadır.

Bu sebeple makalemizde, bu durumun yol açtığı karışıklıklar ile karışıklıkların çözümüne yönelik önerilere yer verilmeye çalışılacaktır.

2-KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER:

Katma değer vergisinde oran, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28' inci maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni "Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir" hükmünü içermektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Kararname eki Kararda "Mal Tes-

limleri İle Hizmet İfalarına Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranları"

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için %18

b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1

c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8

olarak tespit edilmiştir.

(I) sayılı listenin 1, 2, 3, 4 ve 6. sıralarında yer alan ürünlerle ilgili olarak, özellikle bunların toptan, perakende olarak satışlarında uygulanacak KV oranlarının değişmesi söz konusu olup, bu mallar aşağıda belirtilmiştir.

1-Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, leblebi, kestane,

2- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, defne yaprağı, sumak yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mazı, palamut, mahlep, çöven, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, kendir tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, naturel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapığı,

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 bağırsağı (bunların herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç), zeytinyağı, patates, kuru soğan, sarmısak, (2003/6666 sayılı BKK ile eklenen ibare) zeytin,

6- Türk Gümrük 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.

Bir sayılı listenin sonunda "(2003/6666 sayılı BKK ile değişen paragraf) Bu listenin (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare) 2, 3 ve 6'ncı sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu Kararın 1'inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare) 1 ve 4'üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır." açıklaması yapıldıktan sonra perakende safhadaki teslimler; **"teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır."** şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre (I) Sayılı listede belirtilen ürünlerin toptan teslimlerinde %1 oranında KDV uygulanması gerekirken 2, 3, ve 6. sıralarında belirtilen ürünlerin perakende teslimlerinde %18, 1 ve 4. sıralarında belirtilen ürünlerin perakende teslimlerinde ise %8 oranında KDV uygulanacaktır.

25387 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 28.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 91 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Perakende Satı-

şın Tanımı" başlıklı "E" bölümünde, konuya ilişkin olarak açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre; 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/6666 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile katma değer vergisi oranlarının tespitine ilişkin 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin eki I sayılı listenin sonunda yer alan ve katma değer vergisi uygulamasında öteden beri geçerli bulunan perakende teslimin tanımı 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **"...teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır."** şeklinde değiştirilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, yukarıda da açıklandığı üzere, (I) sayılı listenin 1, 2, 3 ve 6'ncı sıralarında yer alan ürünlerin, işletmelerinde kullanacak olan katma değer vergisi mükelleflerine tesliminde % 1 oranı uygulanacaktır. Bu kapsama girmeyen teslimler ise perakende teslim mahiyetinde olduğundan genel (% 18) oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, yukarıda belirtilen malların, işletme adına alınmış görünmekle birlikte şahsi tüketim amacıyla kullanıldığının tespit edilmesi halinde eksik alınan verginin vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle alıcılardan tahsil edileceği tabiidir.

Öte yandan, 2003/6666 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile daha önce (II) sayılı listenin A bölümünün 2'nci sırasında sayılan zeytin, bu liste kapsamından çıkarılmış ve (I) sayılı listenin 4'üncü sırasına dahil edilmiştir. Dolayısıyla 1.1.2004 tarihinden itibaren "zeytin" in toptan teslimleri % 1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak (I) sayılı listenin 4'üncü sırasında sayılan ürünlerin yurtiçi tüketime konu perakende safhadaki teslimlerinde % 8 oranında katma değer vergisi uygulandığından, "zeytin" in perakende satışları üzerinden % 8 oranında katma değer vergisi hesaplanmasına devam edilecektir. Belirtilen tebliğde ayrıca; 31 Seri Numaralı Katma

Bir diğer husus da toptan ve perakendenin halk arasında anlamı ve kullanımıdır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde perakende;

1. Malların teker teker veya birkaç parça durumunda azar azar satılmasına dayanan (satış biçimi), toptan karşısı.

2. Bu biçimde alınan veya satılan.

Toptan ise; Büyük ölçüde, çok miktarda yapılan (alışveriş), perakende karşısı

Şeklinde tanımlanmıştır. Halk arasında kullanımı da bu şekildedir. Yukarıda da açıklandığı üzere, et örneğine yine dönülecek olunursa, bu işi yapan mükellefler genellikle toptan ve perakendeyi Türk Dil Kurumu sözlüğünde belirtilen şekilde anlamakta ve eğer yapılan satış belli bir miktarın üzerindeyse, örneğin 10, 20, 50 kg gb. ise toptan, bunun altındaysa perakende olarak değerlendirmekte ve ona göre KDV hesaplamaktadırlar. Burada teslimin kime yapıldığının önemi olmaksızın miktarına bakılmaktadır. Mevzatımıza göre ise teslimin miktarı değil, kime yapıldığı önem arz etmekte ve ona göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak uygulamada tartışılan önemli bir husus da, perakende teslim tanımlarının Bakanlar Kurulu Kararlarıyla yapılmasıdır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28'inci maddesi Bakanlar Kurulu'na bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetki vermiş ancak perakende teslimlerden ne anlaşılması gerektiği hususunda bir belirleme yapmamıştır. Perakende teslimlerden ne anlaşılması gerektiği Bakanlar Kurulu Kararları ve Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Bu konuyla ilgili olarak düzenlenecek bir makalede ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

4-SONUÇ:

Uygulamada sıkça karşılaştığımız üzere, hem toptan ve perakendenin asıl anlamı ve kullanılmadaki farklılık, hem de basit usulde vergilendirilen mükelleflerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin terkin edilmesi, %8 veya 18 oranında KDV hesaplanması gerekirken, %1 veya %8 oranında KDV hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu ise Katma Değer Vergisinde vergi ziyaına neden olmaktadır.

Bu karışıklığın en büyük nedeni, toptan ve perakendenin halk arasında kullanılan sözlük anlamı ile Bakanlar Kurulu kararı ve Genel Tebliğlerde yapılan tanımlamaların farklılığı ve tanımın zaman içerisinde değiştirilmesidir. Diğer taraftan teslim yapılırken mükellefin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olup olmadığı veya teslim yapıldıktan sonra bu ürünün şahsi olarak kullanılıp kullanılmadığının tespitindeki zorluklar bu alanlarda KDV kayıplarına neden olmaktadır.

Özetle toptan ve perakende ayrımıyla farklı oranlarda Katma değer vergisi uygulaması vergi kaybına neden olmaktadır. Bu ürünlerden temel gıda maddesi niteliğinde olanların (I) sayılı listede bırakılıp, diğerlerinin (II) sayılı listeye alınarak uygulamaya yön verilmesinin, hem yanlış anlamaları, hem de yanlış uygulamaları önleyeceği ve bu nedenlerle doğan vergi kaybını en azından azaltacağı düşünülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- 1- 3065 Sayılı KV Kanunu
- 2- 193 Sayılı GV Kanunu
- 3- 31 Seri No'lu KVK Genel Tebliği
- 4- 88 Seri No'lu KVK Genel Tebliği
- 5- 91 Seri No'lu KVK Genel Tebliği

