

PERAKENDE TANIMI ÜZERİNE BİR İRDELEME

Ahmet GÜZEL (*) Ahmet DUMAN (**)

1 - GİRİŞ

Ekonomik kalkınmaya ve gelişmelere bağlı olarak ticari ve diğer faaliyetlerin vergilendirilmesi ve kavranılabilmesi için gerekli düzenlemelerin yapılması vergi mevzuatının esasını teşkil eder. Vergi mevzuatımızda vergilendirilmesi bakımından kavranan faaliyet veya işlemler esas itibarıyla belli oranlar belirlenerek düzenlenmiştir. Bu esas, KDVK¹ için de geçerli bir husustur.

KDVK'nun ilk ihdasında vergi oranı % 10 olarak tek nispet öngörülmüştür. Vergi oranını düzenleyen KDVK'nun 28.maddesinin ilk şekli şöyledir: *"Katma Değer Vergisinin nispeti, vergiye tabi her işlem için % 10'dur."*

Katma değer vergisinde; işlemlerin niteliğine ve hitap ettiği tüketici gruplarına göre birden fazla nispet uygulanması teorik olarak mümkün olmakla birlikte, farklı nispet uygulamasının gerek

vergi dairesi gerekse mükellefler nezdindeki uygulama güçlüğü dikkate alınarak tek bir vergi oranının uygulanması uygun görülmüştür. Ancak işlemlerin niteliği ve hitap ettiği tüketici grupları yönünden gerekli olan sosyal, kültürel istisnalar ile tek vergi nispetinin sakıncaları giderilmiştir. Kanunda tek bir nispet olarak tespit olunan % 10 oranı, ekonomiye yeni bir yük getirilmemesi yalnızca katma değer vergisi ile yürürlükten kaldırılabacak vergilerin hasılat kaybının karşılanması mülahazaları sonucu doğmuştur.²

Bu yazıda; sonraki tarihlerde KDVK'nun 28.maddesinin değiştirilmesinden sonra Bakanlar Kuruluna verilen yetki kapsamında geliştirilen "perakende tanımında" geçen gerçek usulde vergilendirilme kavramı tartışılmıştır.

2- YASAL MEVZUAT

Yazının giriş bölümünde açıklandığı üzere KDV uygulamasında vergi oranı, ilk haliyle sade-

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmeni

¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

² 3065 sayılı KDVK 28.maddesinin gerekçesi

ce tek oran (% 10) olarak hükme bağlanmıştır. Ancak 3297 sayılı Kanunla³ vergi oranına ilişkin hüküm yeniden düzenlenmiş ve 3505 sayılı Kanun⁴ 23.maddesi ile de bugünkü halini almıştır:

“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.”

Bakanlar Kuruluna verilen yetki sonucunda I ve II sayılı liste ile % 1 (I sayılı liste için), % 8 (II sayılı liste için) ve % 18 (her iki liste dışındaki işlemler için) olmak üzere üç ayrı vergi oranı belirlenmiştir.

Madde hükmüne göre kullanılan yetki sonucunda perakende safhasında olup olmamasına göre düzenlemeler yapılmış ve farklı vergi oranları öngörülmüştür: (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmet işlemleri esas itibarıyla % 1 vergi oranına tabidir. Ancak (I) sayılı listenin 2/a sırasında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde % 18 vergi oranı, 1, 2/b ve 3 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise öngörülen % 8 vergi oranı uygulanır:

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

2- a) Mazi, palamut, kendir tohumu, kanola (kolza), kitle,

b) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, çöven, sumak yaprağı, defne yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mahlep, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve

tohumu ile bunlardan mamul süpürgeler, kapari (kebere), harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil),

.....”

Görülebileceği üzere, esas olarak % 1 vergi oranına tabi bazı işlemler için perakende tanımı kapsamında olup olmamasına göre % 18 ve % 8 nispeti kararlaştırılmıştır. Bu aşamada perakende tanımının önemi ön plana çıkmaktadır.

2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile perakende tanımı *“Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimse-ler dışındakilere satılmasıdır.”* şeklinde yapılmıştır. Bu tanımda perakende aşaması dar çerçevede, net bir şekilde ifade edilmiş ve teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapmayan kimselere (nihai tüketiciler ve kullanıcılar) yapılan satışlar perakende kapsamına alınmıştır. Bu tanım gereği, örneğin işletmelerinde kullanmak üzere yukarıdaki mallardan alış yapanlar % 1 oranından faydalanamıyorlar ve % 8 veya % 18 vergi oranı üzerinden daha yüksek bir nispetle vergilendiriliyorlardı.

2003/6666 sayılı BKK’nın 2.maddesi ile tekrar bir perakende tanımı yapılmış ve kapsamı genişletilerek detaylandırılmıştır:

“Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak

³ 20.06.1986 tarih ve 19140 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁴ 10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

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.”

Bu tanımla; “teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar” toptan olarak değerlendirilmiş ve yukarıda belirtilen işlemler için % 1 vergi oranı kapsamına alınmıştır. Ancak bunların toptan satış kapsamında vergilendirilmesi, “gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olma” şartına bağlanmıştır. İşte asıl sıkıntı da burada ortaya çıkmıştır.

3- GERÇEK USULDE KDV MÜKELLEFİ

KDVK’unda “gerçek usulde KDV mükellefi” şeklinde bir kavram bulunmamaktadır. Ancak Kanunun 37.maddesinde gerçek usulde vergilendirilmeye ilişkin hüküm bulunmaktadır. “Gerçek Usulde Vergilendirilme” başlığını taşıyan bu maddeye göre “Aksine hüküm bulunmadıkça mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler.” Bununla beraber KDVK’unda gerçek usulde vergilendirilme kavramını açıklayan bir hüküm düşünülmemiş;⁵ idari düzenleme ile izahat getirilmeye çalışılmıştır:

1 seri numaralı KDVK Genel Tebliğine⁶ göre gerçek usulde vergilendirme; *mükelleflerin vergiye tabi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları katma değer vergisinden, bu işlemler için alış vesikaları üzerinde gösterilen katma değer vergilerinin indirilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesidir.*

Her ne kadar “gerçek usulde KDV mükellefi” kavramı kanunda yer edinmemiş olsa da Kanunun 37.maddesinde geçen “gerçek usulde vergilendirilme” kavramı ile anlamını bulduğu açıktır.

Ancak BKK ile yapılan perakende tanımında geçen “gerçek usulde KDV mükellefi olma” kavramının hangi boyutta düşünülmesi gerektiği hususunda aynı veya başka bir kararda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumda “gerçek usulde KDV mükellefi olma” kavramının;

1.Gerçek usulde KDV mükellefi olması gerekenler çerçevesinde mi, yoksa

2.İlgili vergi dairesinde KDV mükellefiyeti bulunan KDV mükellefleri boyutuyla mı, düşünülmesi gerektiği tartışma konusu olmuştur.

Yukarıda belirtilen genel tebliğde yapılan açıklamaya göre gerçek usulde vergilendirilme, diğer bir ifade ile gerçek usulde KDV mükellefi olma; ilgili vergi dairesinde KDV mükellefiyeti tesis ettirme şeklinde kabul edilmiştir.

Ancak böyle bir düşünce veya uygulama bazı sıkıntıları da beraberinde getirecektir. Örneğin KDV mükellefiyeti tesis ettirmemiş ancak gerçek usulde vergilendirilmesi gereken kimselere satış yapanlar ve bu satışı, satış yapılan kimsenin KDV mükellefi olduğu düşüncesiyle toptan mahiyette % 1 vergi oranıyla (2. bölümde sayılan işlemler için) gerçekleştirenler, olası incelemelerde kendi hataları olmadığı halde mağdur duruma düşecekler veya haksızlığa uğrayacaklardır. Bu durumda; satış yapanın, gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiği halde mükellefiyet kaydı tesis ettirmeyen kimsenin kusurundan dolayı sorumlu tutulması söz konusu olur ki, bu da hukukun genel ilkelerine pek uygun düşmemektedir.

⁵ Şunu da önemle belirtmek gerekir ki, KDVK’unda gerçek usulde vergilendirilmeden başka bir vergilendirilme usulü kavranılmış değildir.

⁶ 30.11.1984 tarih ve 18591 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

Bu sebeple BKK ile kararlaştırılan perakende tanımında geçen “Gerçek usulde KDV mükellefi olmanın” olması gereken boyutu ile değerlendirilmesi gerekir. Bu suretle; her halükarda toptan mahiyette yapılan ve yukarıda belirtilen I sayılı KDV listesindeki teslimlerin daha düşük oranda % 1 nispeti üzerinden vergilendirilmesi imkânı sağlanmış olur. Aksi halde yukarıda da belirtildiği üzere haksız durumlar kaçınılmaz olur.

4- SONUÇ

2003/6666 sayılı BKK’nın 2.maddesi ile yapılan perakende tanımında geçen “Gerçek usulde KDV mükellefi olmanın” olması gereken boyutuyla değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Yani yapmış olduğu işlemler nedeniyle KDV yüklenen ve fatura ve benzeri belge düzenlemek suretiyle KDV hesaplaması gereken kimselere yapılan satışların, ilgili vergi dairesinde KDV mükellefiyeti olup olmamasına bakılmaksızın toptan kapsamında düşünülmesi gerekir. Aksi halde satış yapılan kimsenin vergi dairesinde KDV mükellefiyetinin olup olmadığını bilmek zorunda ve durumunda olmayan mükellefleri zor durumda bırakır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Ahmet GÜZEL, Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Esasları, Nobel Kitabevi, 2005, cilt 1,
- KDVK ve ilgili genel tebliğleri,
- İlgili Bakanlar Kurulu Kararları