

KDV KANUNU'NDA YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER ve MÜKELLEFLERE ETKİSİ

V. Arif ŞİMŞEK (*)

1 - GİRİŞ

Son zamanlarda içinde bulunduğumuz ekonomik şartlar da dikkate alınarak vergi gelirlerini artırmaya yönelik tedbirler kapsamında 5838¹ ve 5904² sayılı Kanunlarla, 3065 sayılı KDV Kanunu'nda bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Ayrıca çay bahçesi, kahvehane, kafeterya, pastane, fast food ve paket servisi yapan yerler, lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerin (alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç)" yüzde 8 olan KDV'sinde, 15 Temmuz'dan itibaren 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile aniden sürpriz sayılabilecek bir değişiklik yapılmıştır.³ Bu düzenleme ile "Lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde" ibaresinden sonra gelmek üzere "(birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerlerle üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki

lokantalar hariç)" ibaresi eklenmiştir. Böylece birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerlerde, üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetler için geçerli KDV oranı, içki servisi olup olmadığına bakılmaksızın yüzde 8'den yüzde 18'e yükseltilmiştir. Ancak apart otellerin ve "Her Şey Dahil" uygulamasına göre çalışan turizm tesislerinin hangi KDV oranlarını uygulayacağı tam olarak açıklığa kavuşturulmuş değildir.

Bu makalemizde gerek 5838 gerekse 5904 sayılı Kanunlarla KDV Kanunu'nda öne çıkan değişiklikler hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır.

2- KDV KANUNU'NDA 5838 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

KDV Kanunu'nda 5838 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle; yetkili gümrük antrepolarına yönelik KDV istisnasına açıklık getirilmiş, indirimli

(*) YMM, E. Baş Hesap Uzmanı

¹ 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 15.07.2009 tarih ve 27289 sayılı Resmi gazete'de yayımlanan 2009/15200 karar sayılı BKK.

orana tabi işlemlerden doğan iadelerin kısmen veya tamamen kaldırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş ve dâhilde işleme ve geçici kabul rejimlerinde KDV tecil-terkin uygulamasının süresi uzatılmıştır.

2.1- Yetkili Gümrük Antrepolarına KDV İstisnası

Yeni düzenlemede 5838 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile KDV Kanunu'nun 12. maddesinin (1) numaralı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak malın cinsi ve miktarı ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığı'nın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur."

Yapılan bu değişiklik ile daha önce yalnızca yurt dışına gönderilmek üzere yetkili gümrük antrepolarına mal konulması ihracat olarak değerlendirilirken, malların yetkili gümrük antreposu işleticilerine tevdi edilmesi de ihracat teslimi olarak sayılmaktadır.

Bu kapsamda yetkili gümrük antrepolarının görev ve sorumlulukları yeniden belirlenmiştir. Düzenleme ile; belirlenen esaslara göre hareket etmeyen yetkili gümrük antreposu işleticilerinin, ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden, KDV iadesi alanla birlikte müteselsilen sorumlu tutulması uygulaması getirilmiştir.

2.2- İndirimli Orana Tabi İşlemlerden

Kaynaklanan İadelerin Kısmen veya

Tamamen Kaldırılması Yetkisi

Öncelikle 5838 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yılda nakden iadesi yanında mahsuben iadesine de imkan sağlanmıştır. Ayrıca nakden veya mahsuben iade, izleyen yıl içinde talep etme şartına bağlanmıştır.

Bu şekilde, işlemin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılda nakden veya mahsuben iade talep edilemeyen KDV'nin sonraki yıllarda düzeltme yoluyla talep edilmesinin önü kapatılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın bu yöndeki uygulaması, iadenin beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde her zaman yapılabileceği yolundaki yargı kararları ile iptal edilmekteydi. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı, Tebliğ ile yaptığı mevcut uygulamasını Kanuna taşımıştır.

Bu arada Bakanlar Kurulu'na, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade hakkının vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler

itibarıyla, kısmen veya tamamen kaldırma yetkisi verilmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca Bakanlar Kurulu, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade haklarını kısmen veya tamamen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla kaldıracaktır.

5838 sayılı Kanun'un 12. maddesi ile KDV Kanunu'nun 29. maddesinin (2) numaralı fıkrasının sonunda yer alan,

"Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir." ibaresi,

"Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde değiştirilmiştir.

Değişiklik gerekçesinde, *"indirimli orana tabi işlemlerde yılı içinde mahsup edilemeyen verginin iadesi konusundaki mevcut uygulamaya açıklık getirildiği, ayrıca, vergi güvenliği ve kayıt dışılıkla mücadele çerçevesinde indirimli orana tabi bazı işlemlerde iade hakkını kaldırma konusunda Bakanlar Kurulu'nun yetkili kılındığı"* belirtilmektedir.

2.3- Dâhilde İşleme ve Geçici Kabul Rejimlerinde KDV Tecil-Terkin Uygulama Süresi

KDV Kanunu'nun Geçici 17. maddesinde yer alan ve 31.12.2008 tarihine kadar uygulama alanı olan dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak malların yurt içinden temin edilmesinde tecil ve terkin sisteminin uygulama süresi uzatılmıştır. Söz konusu Geçici 17. Maddede; 5838 sayılı Kanun'un 32. maddesinin 7. fıkrası ile yapılan değişiklik neticesinde "31.12.2008" ibaresi, "31.12.2010" olarak değiştirilmiştir.

Bu değişikliğe göre KDV Kanunu'nun geçici 17. maddesinde yer alan ve dâhilde işleme ve geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek malların üretiminde kullanılacak maddelerin yurt içinden temin edilmesinde Kanun'un 11/1-c maddesine göre tecil-terkin sisteminin uygulanmasını öngören düzenlemenin uygulama süresi 31.12.2010 tarihine kadar uzatılmıştır. Geçici 17. maddede düzenlenen tecil-terkin uygulamasının usul ve esasları 83 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir.⁴

3- KDV KANUNU'NDA 5904 SAYILI KANUNLA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Son olarak 5904 sayılı Kanun'la KDV Kanunu'nda yapılan ve genel olarak 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle;

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürün depodan çekecek olanlara teslimi; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisi

⁴ Abdullah TOLU, Yaklaşım, Mart 2009, Sayı, 195, "KDV KANUNU'NDA YAPILAN SON DEĞİŞİKLİKLER"

kapsamına alınmış ve ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden, lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmuştur.

Yabancı yatırımcılar tarafından satın alınacak 5224 sayılı Sinema Filmlerinin Değerlendirilmesi ve Sınıflandırılması ile Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından onaylanan sinematografik eserlere ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin üzerindeki mal ve hizmetler nedeniyle ödenen katma değer vergisi, yapımcılara iade edilecektir.

Başbakanlık merkez teşkilatına yapılacak yük ve yolcu taşıma araçları ile hava ve deniz araçlarının tesliminde KDV istisnası getirilmiştir.

Öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde de, ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'nu geçmemek üzere verilen bedelsiz yurt hizmet ifalarına KDV istisnası getirilmiştir.

Konut kooperatiflerinin üyelerine konut teslimlerinde metrekare sınırlaması olmaksızın uygulanan KDV istisnası kaldırılmıştır. Bu düzenlemeye göre bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri %1, net alanı 150 m² ve üzerindeki konut teslimleri genel oranda %18 vergiye tabi tutulmuştur. Ancak, kazanılmış hakların korunması amacıyla KDV Kanunu'na eklenen Geçici 28. maddesi ile, 03.07.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapacakları konut teslimleri, önceden olduğu gibi KDV den istisna kapsamında bırakılmıştır.

Ürün senetlerinin işlem gördüğü borsalardaki ilk teslimi ile senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi dışındaki teslimleri KDV istisnası getirilmiştir. Ayrıca, bu kapsamda vergiden

istisna edilen işlemlerle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirimine de imkân sağlanmıştır.

5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin özel matrah şekline göre vergilendirilmesi öngörülerek, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde KDV matrahı, ürünün çekildiği tarihte senedin işlem gördüğü borsada oluşan değeri olarak belirlenmiştir.

4- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yapılan değişikliklerle; işlemin gerçekleştirildiği yılı izleyen yılda nakden veya mahsuben iade talep edilmeyen KDV'nin sonraki yıllarda düzeltme yoluyla talep edilmesinin önü kapatılmaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu, mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade haklarını kısmen veya tamamen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla kaldırabilecektir. Yine, birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerlerde, üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetler için geçerli KDV oranı, içki servisi olup olmadığına bakılmaksızın yüzde 8'den yüzde 18'e yükseltilmiştir.

Bu düzenlemeler; özellikle Türkiye ekonomisi için çok önemli olan turizm sektörünün sorunları daha da artırabilecektir. Bunlara ilave olarak, KDV iade haklarının kısmen ya da tamamen kaldırılması halinde, mükelleflerin yüklendikleri vergilerin, tahsil ettikleri vergilerden indirilememesi nedeniyle finansal zorluklar daha da artacaktır. Bu durumda indirilemeyen vergilerin gider yazılmasına izin verilmesi ve KDV Kanunu'nun 58. maddesinde bu doğrultuda bir değişiklik yapılması zorunluluk arz etmektedir.