

DEĞİŞEN KDV ORANLARI IŞIĞINDA BAZI DÜŞÜNCE, TESPİT VE ÖNERİLERİMİZ

DEĞİŞEN KDV ORANLARI IŞIĞINDA BAZI DÜŞÜNCE, TESPİT VE ÖNERİLERİMİZ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

www.alomaliye.com (07.06.2007)

1- GİRİŞ

30.05.2007 tarihli ve 26537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı teslim ve hizmetlere ilişkin olmak üzere KDV oranları yeniden tespit edilmiştir. Bu düzenlemeler ışığında vergi mevzuatımızda dikkatimizi çeken bazı hususlar hakkında düşüncelerimiz ile bu düzenlemeler açısından dikkat edilmesi gereken noktalar ve İdare açısından süratle çözüme kavuşturulması gereken bir konu hakkında görüşlerimize yer verilecektir.

2- YEMEK HİZMETLERİ VE GECELEME HİZMETLERİ HAKKINDA DÜZENLEME VE İÇKİYE MUHAFAZAKAR YAKLAŞIM

II/B sayılı listeye 23.üncü sıra olarak eklenen ibare ile, Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç), KDV oranı %8 olarak tespit edilmiştir. (Yürürlük: 01.01.2008)

II/B sayılı listeye 24.üncü sıra olarak eklenen ibare ile, Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.) (Yürürlük: 01.01.2008)

II/B-23. numaralı madde incelendiğinde görülecektir ki; her türlü yemek yenen yerlerdeki (lokanta, fast-food, ..v.b.) verilen yemek hizmetler ile her türlü yemek hizmetinde KDV oranı %8 olarak tespit edilmiştir. Bize göre bu kapsama **catering** olarak adlandırılan, şirketlere ve çeşitli kurumlara yemek verme hizmetleri de girmektedir.

Bu düzenlemelerde dikkati çeken bir hususta (özellikle II/B sayılı listeye 24.'üncü sırada eklenen -geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.- şeklindeki ibare dikkate alınınca) **vergisel düzenlemelere muhafazakar bir düşüncenin etki ettiği**dir!... **İçki ve içki içilen yerler özellikle KDV indirimi ve KDV oran indirimi dışında tutulmuştur.** Bize göre sadece içki/alkol ve bunların içildiği yerlerin indirim dışı tutulmasının gerekçesi açıklanmalıdır. **İster istemez aklımıza çeşitli belediyeler tarafından konan içki yasakları, içki içilmeyen bölge düzenleme girişimleri..v.b. girişimler gelmektedir!**...

3- KDV DÜZENLEMELERİ İŞİĞİNDA VERGİ MEVZUATIMIZDA ÖZÜRLÜLERİN YERİ

II/B sayılı listeye 25.nci sıra olarak eklenen ibare ile, yaşlı, sakat, bakım ve huzurevleri, düşkünevleri ve yetimhanelerde verilen hizmetlerde KDV oranı %8 olarak tespit edilmiştir.(Yürürlük: 01.06.2007)

Bu düzenleme ile özürllülere (metinde "sakat" kavramına yer verilmesi bizce doğru olmamıştır !...) verilen hizmetlerde KDV oranı %8 olarak tespit edilmiştir.

Bilindiği gibi özürllülere vergi mevzuatımızda çeşitli vergisel kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu kolaylıklar genellikle çeşitli istisnalar verilmek suretiyle gerçekleşmektedir. Örneğin; binek oto alımında belirli şartlar dahilinde tanınan ÖTV istisnası (ÖTV Kanunu madde 7/2), özürllülere özel binek otolara MTV istisnası (MTV Kanunu madde 4/c) tanınması gibi.

KDV Kanunu madde 17/4-s bendinin özürllülere ait özel tertibatlı binek otolar açısından uygulanabilir olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Ancak, çeşitli Kanunlarda özürllülere ait özel tertibatlı binek oto alımlarına vergi istisnaları getirilirken, KDV Kanununda böyle bir istisna verilmemesini anlamak mümkün değildir!...

Bu konuda ortaya çıkan **birinci görüş**, motorlu kara taşıtlarının özürllülerin günlük yaşamlarını idame ettirebilmeleri için zorunlu bir araç olduğu ve istisna kapsamına girdiği doğrultusundadır. **İkinci görüş** ise, motorlu kara taşıtlarının istisna kapsamına girmediği, dolayısıyla teslimlerinde KDV istisnası uygulanamayacağı şeklindedir.

5378 sayılı Kanun'un TBMM'nin tali komisyon ve Bütçe Plan Komisyonu aşamalarındaki görüşmelerinde, KDV Kanunu'na iki bent eklenmesi, birinci bent hükmü ile, özürllüler tarafından kullanılmak üzere özel tertibatlı olarak imal edilmiş yada sonradan bu amaca yönelik olarak tadil edilmiş motorlu kara taşıtlarının teslimlerinin KDV'den istisna edilmesi, ikinci bent ile de, özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş, her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve denetleyici cihazların teslimlerinin KDV'den istisna tutulması öngörülmüyordu. **Ancak, yapılan görüşmeler sonucunda, motorlu kara taşıtlarının teslimlerine istisna getiren öneriler reddedilmiş, [1] fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve denetleyici cihaz ibareleri madde metninden çıkarılmış, KDV Kanunu'nun 17/4. maddesine (s) bendi olarak anılan hüküm eklenmiştir.** Bu açıklamalardan da fark edileceği üzere, özürllülere yönelik özel tertibatlı motorlu kara taşıtlarının teslimleri, anılan (s) bendinde düzenlenen KDV istisnası kapsamına girmemektedir. Madde hükmünün motorlu kara taşıtlarını da kavrayacak şekilde geniş olarak yorumlanması ise bize göre amacını aşan bir yorum olur. Özürllü bireylerin toplu taşıma araçlarını kullanmada karşılaştıkları sorunlar dikkate alındığında, özürllü bireylerin özel olarak üretilmiş bir otomobili ya da benzeri aracı özürsüz bir bireye göre kullanmaları çok daha önemlidir. **Kişisel görüşümüze göre, özürllülere fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve denetleyici cihazlar KDV'den istisna tutulmalı, ayrıca bent hükmünde değişiklik yapılarak motorlu kara taşıtları da istisna kapsamına alınmalıdır. [2]**

KDV Kanunu (II) sayılı listede, özürllülere verilen hizmetlerde KDV oranı %8 olarak tespit edilmektedir. Aynı Kanunun 17/4-s bendi ile bir özürllülerin günlük yaşamları için özel dizayn edilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programı KDV'den istisna tutulurken, aynı özürllülere verilen hizmetler ise KDV'ne tabii olmaktadır. Sanırım en azından KDV oranını %18 değil de %8 tutmak yeterli görülmüştür....**acaba bunun için minnettar mı olmak lazım?...**

Çeşitli Kanunlarımızda bu gibi çapraşık uygulamalar mevcuttur. **Günlük yaşamda (kaldırımlar, binalar, merdivenler, otobüsler ve diğer toplu taşıma araçları, yollar, oturma ve gezme alanları, çeşitli sosyal faaliyetler..v.b.) sürekli ihmal edilen özürllü vatandaşlarımızdan acaba kaç tanesi binek otomobil alacak güce sahiptir? Maliye acaba buradan elde edeceği KDV tahsilatını mı düşünmektedir? Özürllü kişiye özel olarak dizayn edilen ve hayatları için çok büyük önem arz eden binek otomobilde ÖTV ve MTV alınmıyorken, KDV alınmasının mantıklı bir yanı varsa, bu açıklanmalıdır!...Özürllü vatandaşlarımızın günlük ihtiyaçları için zorunlu olan çeşitli araç-gereç..v.b. KDV'den istisna tutulurken özürllülere verilen**

hizmetin düşük oranlı olsa dahi KDV'ne tabii tutulmasının mantıklı bir izahı yoktur. Olduğunu düşünen varsa bunu açıklamalıdır!...

4- FASON İŞ KAVRAMI YENİDEN TANIMLANMALIDIR

II/B sayılı listeye 22.nci sıra olarak eklenen ibare ile, fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işlerinin KDV oranı %8 olarak tespit edilmiştir. (Yürürlük: 01.06.2007)

Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV'nin % 8 oranına indirilmesi konusunda fason iş kavramının yeniden tanımlanması gerekmektedir.

4.1- KDV Genel Tebliği Açısından

51 ve 53 numaralı KDV genel tebliğlerinde fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde yapılması gereken KDV tevkifatı hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

51 numaralı genel tebliğde fason imalatın şartı; "imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir" şeklinde açıklanmıştır.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel değildir. Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda ihracatçı firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, ihracatçıya yaptığı fason takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

Fason olarak yapılan işlerde fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir.

53 numaralı genel tebliğde ise konfeksiyon ve tekstil sektöründe tevkifat uygulaması başlıklı bölümde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de tevkifat uygulamasına tabidir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, **boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır.**

Yukarıda sayılanlar dışında kalan, ütöleme, çözü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış ve benzeri bütün işler tevkifat uygulamasına tabidir.

Ancak, **bu işler yukarıda sayılan boya, baskı, apre ve kasarlama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada gösterilmeleri kaydıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarlama hizmetleri gibi işlem görecektir.**

Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı KDV genel tebliği ile bir işin "fason iş" sayılması için ilk ve genel şart olarak, bu işle ilgili ana hammadde başta olmak üzere diğer hammaddelerinden "iş yaptıranlar" (fason hizmet alanlar)

tarafından temin edilmesini göstermiştir. Bu bağlamda, tekstil ve konfeksiyon sektöründe boya, apre, baskı ve kasarlama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak, boya ve kimyevi maddelerin bu işleri yapanlar tarafından temin edilip kullanılması halinde tevkifat yapılmayacaktır açıklamasını yapmıştır.

4.2- Kelime Anlamı Fason

Fason: Ticaret malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan mal, fason mal. [3]

Uygulamada ise fason kavramı, asıl iş veya ürün sahibinin, iş veya ürün ile ilgili işlemlerin tamamını veya bir kısmını dışarıdan birilerine yaptırması halinde kullanılmaktadır.

Hatta bu mantık ile bakarsak, inşaat sektöründeki "taşeronluk" kavramı dahi "fason iş" olarak düşünülebilir. Taşeron: Büyük bir işin bir bölümünü yaptırmayı, asıl müteahhitten kendi üzerine alan ikinci müteahhit. [4]

Hatta tekstil sektöründe, (51) numaralı genel tebliğde ilk ve genel şart olarak konmuş olsa bile, dışarıya işi yaptıran tarafından **hammaddesi verilmeden** yaptırılan işler dahi fason iş olarak adlandırılmaktadır.

4.3- %8 KDV Oranının Uygulanacağı İşler

51 ve 53 numaralı KDV genel tebliğleri kapsamında "fason iş" olarak kabul edilen tekstil ve konfeksiyon işlerinde 01.06.2007 tarihinden itibaren %8 KDV oranının uygulanacağı kesindir.

Ancak; gerek 51 numaralı genel tebliğde yapılan genel "fason iş" tanımına girmeyen (işin hammaddesi işi yapan-fasoncu- tarafından temin edilen, Örnek: kumaş boyamada, boyanın işi yapan tarafından alındığı haller.) ve gerekse 53 numaralı tebliğde ayrıntılı olarak düzenlenen işler, uygulamadaki "fason" kavramının kullanımı açısından "fason iş" olsalar dahi, % 8 KDV oranının uygulanması açısından "fason iş" olarak kabul edilecek midir?

Uygulamada bu yönde ciddi tereddütler oluşmuştur. KDV oranlarının değişikliği hakkında Maliye İdaresi tarafından bir sirküler çalışması yapılmakta olduğu öğrenilmiştir. Bu sirkülerde 51 ve 53 numaralı KDV genel tebliğlerinde yer verilen "kavramsal" ve "işlem" bazındaki düzenlemelere de aykırı açıklamalar yapılmamalıdır. Maliye İdaresi'nin en kısa sürede bu konuyu açıklığa kavuşturması gereklidir. 01.06.2007 tarihinden itibaren yapılan işlerle ilgili bazı faturalar işletmeler tarafından bekletilmektedir. Ancak, irsaliyesi düzenlenen işlerin faturası ise VUK gereği yedi iş günü içinde düzenlenmelidir. Mükellef zor durumda bırakılmadan bu konu en kısa sürede açıklığa kavuşturulmalıdır.

Bize göre; 51 numaralı genel tebliğdeki **fason imalatın şartı; imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir** hükmü yürürlükte olduğu sürece, "fason iş" kavramı kelime anlamına göre değil, vergisel anlamda, hammaddenin "iş yapan" tarafından mı "iş yaptıran" tarafından mı temin edildiğine bakılarak değerlendirilmelidir. Hammadde "iş yapan" tarafından temin ediliyorsa, bu iş kavramsal olarak "fason iş" olsa dahi, KDV oranı %18 olmalıdır.

[1] Bu maddeyi reddeden kişilerden, gerçekten bu konudaki gerekçelerini özürülü vatandaşlarımız ile paylaşmalarını rica ediyoruz.

[2] TOLU Abdullah,, "Özürülere Yönelik Araç-Gereç ve Özel Bilgisayar Programlarında KDV İstisnası", **Yaklaşım**, Sayı: 171, Mart 2007, s. 201.

[3] <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=fason>

[4] <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=ta%c5%9feron>

