

Vergide Gündem

Tax Agenda

Mayıs / May 2013

Dolaylı vergiler özel sayısı

Dolaylı vergilerin önemi artıyor

Sedat Taşdemir

İstisna işlemlerin bünyesine giren KDV tutarının hesaplanmasına ilişkin genel prensipler ve Tebliğ Taslağı'nda yer alan radikal değişiklikler

Hüseyin Fevzi Saltık

İnternette indirilen uygulamalarda KDV sorumluluğu

Cansu Yağcı

Yabancı taşımacılar ile Türkiye'de düzenlenen fuar, panayır ve sergilere katılan yabancılar, mükellef olmanıza gerek olmadan KDV iadesi alabileceğinizi biliyor musunuz?

Cansu Yağcı

KDV Kanunu'ndaki istisna uygulamaları ile ilgili hazırlanan Tebliğ Taslağı'nda yer alan "Genel Esaslar" hakkındaki görüş ve değerlendirmeler

Barış Doğan

Bedelsiz teslim, promosyon, numune veya eşantıyon teslimlerinin ÖTV karşısındaki durumu

Derya Arslan

Çevresel düzenlemeler; karbon ticareti ve karbon vergisi

Faruk Aytöre

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler ve dünyadaki uygulamalar

Hazal Berçem Şahinligil

English translation

Dünyadan vergi haberleri

Burcu Coşgun

Sirküler indeks

Vergi takvimi

Pratik bilgiler

Practical information

ERNST & YOUNG

Quality In Everything We Do



Dolaylı vergilerin önemi artıyor

Günümüz dünyasında gelişen teknolojiyle birlikte ticari işlemlerin niteliği de hızla değişmekte ve gelişmektedir. Bu değişimin sonucu olarak her gün yeni kurallar ve uygulamalar hayatımıza girmektedir. Daha önce uzun zaman alan işlemler artık saniyelerle sonuçlandırılabilir. Hız ve değişim, hayatımızın vazgeçilmez birer parçası haline gelmiştir. Bu hızın etkisi, her alanda olduğu gibi mali konularda da görülmektedir. Ancak bazı konular beklenildiği kadar hızlı bir şekilde değişmemekte ve beklentilerden farklı sonuçlar vermektedir. Ekonomi uzmanlarına göre mali işlemlerde çok fazla değişkenin olması ancak doğrusal bir sebep sonuç ilişkisi olmaması nedeniyle aynı konular için farklı sonuçlara ve yorumlara ulaşılması her zaman mümkün bulunmaktadır.

Bu konulardan biri de dolaylı vergilerin (katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergileri gibi) ticari hayatımızdaki önemi ve ağırlığıdır. Günümüz uzmanlarının genel değerlendirmelerine göre, ülkelerin gelişme düzeyi arttıkça dolaylı vergilerin ekonomideki ağırlığının azalması gerekmektedir. Çünkü dolaylı vergiler kişilerin ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Dolaylı vergilerde vergileme, kişinin gelir veya servetinden bağımsız olarak sadece yapılan işlemi veya harcamayı esas almaktadır. Bu da "az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınmalı ve böylece vergi adaleti sağlanmalı" görüşüne uygun düşmemektedir. Anayasa'mızın 73. maddesinde yer alan "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ilkesi doğrultusunda, kişilerin gelir veya kazançları üzerinden alınan dolaysız vergilere daha çok önem verilmesi gerekmektedir. Bu da dolaylı vergilerin oran ve tutar olarak yüklerinin azaltılması ile sağlanabilir.

Ülkelerin gelişmesine paralel olarak her alanda olduğu gibi vergi adaletinin sağlanması alanında da ilerlemelerin kaydedilmesi beklenmektedir. Ülkemiz verilerine baktığımızda son yıllarda sosyal ve ticari alanlarda kayda değer ilerlemelerin olduğu görülmektedir. Ancak aynı ilerlemelerin vergi adaleti için gerekli olan dolaylı vergilerin ekonomideki ağırlığının azaltılması konusunda sağlanabildiğini söylemek kolay değildir. Hazine Müsteşarlığının resmi internet sitesinde yayımlanan 2012 yılı Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi ve Finansmanı verilerine göre, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı % 66,8 (2011- % 67,7, 2010- % 68,4, 2009- % 64,5, 2008- % 64,9, 2007- % 66,1, 2006- % 68,5); toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise % 56,1'dir. (2011- % 57,8, 2010- % 56,6, 2009- % 51,6, 2008- % 52, 2007- % 53, 2006- % 54,3)

Bu rakamlardan anlaşılacağı üzere dolaylı vergilerin vergi gelirleri ve toplam bütçe gelirleri içindeki payı son yıllarda azalmamakta hatta bir miktar da atmaktadır. Bunun yanında 31.12.2012 tarihli mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 6363 sayılı 2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'na göre 2013-2015 yılları arası dönemde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki paylarının 2012 yılına oranla artacağı (2013- % 71,9, 2014- % 71,6, 2015- % 71,2) öngörülmektedir.

Dolaylı vergilerin göreceli ve mutlak olarak vergi gelirleri içindeki ağırlığının artmasının belli başlı nedenleri bulunmaktadır. Dolaylı vergiler her şeyden önce gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilere nazaran tahakkuku, tahsili ve takibi daha hızlı ve kolay olan vergilerdir. Günümüzde bütçe dengeleri ve finansman koşulları açısından nakit paranın önemi giderek artmaktadır. Ayrıca, dolaylı vergilerin harcamalar ve işlemler üzerinden alınması nedeniyle çok sayıda vergi mükellefini aynı anda etkileyen bir yapısı bulunmaktadır.

Bu özellikleri ile dolaylı vergiler finansal zorluklarının aşılmasında kolaylıkla başvurulacak kaynaklardan biri olarak görülmektedir. Sonuç itibarıyla, dünya ekonomisi ve ülkemiz bütçe dengeleri açısından bakıldığında dolaylı vergilerin öneminin kısa vadede azalmayacağı aksine artacağı kanaatine varılmaktadır.

Saygılarımızla,

Sedat Taşdemir
Dolaylı Vergiler Lideri

İstisna işlemlerin bünyesine giren KDV tutarının hesaplanmasına ilişkin genel prensipler ve Tebliğ Taslağı'nda yer alan radikal değişiklikler

Giriş

Harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan katma değer vergisinin ödeyicisi nihai tüketicidir. Kanun'da belirtilen durumlar dışında bu verginin işletmeler üzerinde bir yük olarak kalmaması gerekir. İşletmeler açısından katma değer vergisi uygulamasının temel mantığını oluşturan bu sonucun oluşmasını sağlamak üzere Kanun'da indirim ve iade mekanizması öngörülmüştür.

İstisna işlemleri bulunan mükelleflerin, bu işlemler nedeniyle yükledikleri vergileri indirim mekanizması yoluyla gidermeleri mümkün olamamaktadır. Mevzuatımızda yer alan muhtelif düzenlemeler ile bu tür işlemlerin bünyelerine giren vergilerin, ya iade alma veya gider yazma yöntemiyle vergiden arındırılması amaçlanmıştır.

Vergi literatürümüzde, bünyesine giren verginin iadesine imkan verilen istisna işlemler; **"tam istisna"** veya **"iade hakkı doğuran işlemler"**, bünyesine giren vergilerin gider veya maliyet yazılmasına izin verilen istisna işlemler ise **"kısmi istisna"** veya **"indirim hakkı tanınmayan işlemler"** olarak adlandırılmaktadır.

İstisna işlemin "bünyesine giren KDV" tutarı, tam istisna niteliğindeki işlemler bakımından iade edilecek KDV tutarını, kısmi istisna niteliğindeki işlemler bakımından ise indirim iptali yapılacak KDV tutarını ifade etmektedir. Bu yazımızda işlemin bünyesine giren KDV tutarının hesaplanmasıyla ilgili düzenlemeler, yöntemler ve ilkeler irdelenecektir.

2. İstisna işlemin bünyesine giren KDV

Tam istisna kapsamındaki işlemlerle ilgili vergilerin iadesine imkân sağlayan yasal düzenlemeler esas olarak KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre tam istisna niteliğindeki işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, öncelikle indirim konusu yapılacak, indirim yoluyla giderilememesi halinde iade edilecektir.

Yasal düzenlemelerden hareketle, bir işlemle ilgili iade hakkının doğabilmesi için aşağıdaki üç şartın bir arada gerçekleşmiş olmasının aranacağını söyleyebiliriz.

- İade hakkı doğuran bir işlem olmalıdır.
- Bu işlemle ilgili yüklenilip indirim konusu yapılan bir vergi olmalıdır.
- İndirim konusu yapılan bu vergi indirim yoluyla giderilmemiş olmalıdır.

Bu açıklamalardan sonra "bünyeye giren KDV" tabiri ile ilgili genel bir tanımlamayı şöyle yapabiliriz. Bünyeye giren KDV; istisna kapsamında teslim veya ifa edilen bir mal veya hizmetin, imalatçılarda malın imalatında kullanılan direkt girdiler, ticari işletmelerde malın alımı, hizmet işletmelerinde hizmetin ifası nedeniyle ödenen vergiler ile bu işlemler ile ilgili genel yönetim ve amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle ödenen vergilerin toplamını ifade etmektedir.

Bünyeye giren KDV aşağıdaki üç unsurdan oluşacaktır.

- Malların imalatı veya alımı nedeniyle yüklenilen direkt (dolaysız) yüklenimler (ilk madde malzeme, direkt işçilik, genel imalat giderleri ve ticari mal alımları)

ile bu alımların maliyetine girmesi gereken harcamalar nedeniyle ödenen vergiler. Hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetine giren harcamalar da bu grupta değerlendirilmelidir)

- b) İstisna işlemle ilgili dolaylı KDV yüklenimleri (genel yönetim, pazarlama satış dağıtım, finansman giderleri)
- c) İstisna işlemle ilgili amortisman tabii iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenen vergiler.

Bünyeye giren KDV'yi oluşturan unsurların kapsamı konusunda herkesin mutabık kalacağı bir uygulama birliğinin sağlanması önem kazanmıştır. Zira gerek indirimli oran iadelerine ilişkin 119 seri numaralı KDV Genel Tebliği, gerekse de Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde yer alan Tebliğ Taslağı'nda, işlemin bünyesine giren doğrudan KDV yüklenimleriyle ilgili özel düzenlemeler mevcuttur.

Bakanlık yayınlamış olduğu tebliğler ve vermiş olduğu muktezalar ile bünyeye giren KDV'nin hesaplanmasıyla ilgili temel mantığı ve genel prensipleri belirlemiştir. Ancak bu tutarın nasıl hesaplanacağı ile ilgili bir yöntem veya formül önermemiştir. Zira farklı üretim süreçleri, maliyet yapıları, muhasebe programları olan tüm işletmeler için geçerli bir yöntem veya formül önermek mümkün değildir.

Aynı anlayışla yazımızın aşağıdaki bölümlerinde iade edilecek KDV tutarının hesaplanmasıyla ilgili genel doğrular ve genel prensipler açıklanmıştır.

2.1 İşlemin bünyesine giren direkt (dolaysız) KDV yüklenimleri

Bu kapsamda iade konusu yapılacak KDV tutarının doğru ve tam olarak hesaplanabilmesi için döneme ilişkin satılan mal maliyetinin ayrıntılı olarak irdelenmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesi hükmüne göre ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinde mamule pay verilmesi zorunludur. Dolayısıyla satılan mal maliyeti üzerindeki dolaysız KDV yükü hesaplanırken Tek Düzen Muhasebe Sisteminde 710, 720 ve 730 No.lu hesaplarda izlenen maliyet kalemleri ve maliyetler nedeniyle ödenen vergiler tespit edilecektir.

Aşağıdaki hususlara dikkat edilerek, satılan mal maliyetini oluşturan girdi tutarlarının o girdiler için geçerli olan vergi oranları ile çarpılması suretiyle, satılan mal maliyeti üzerindeki KDV yükünü tespit etmek mümkündür. Bu işlem yapılırken aşağıdaki durumların dikkate alınması gerekecektir.

- a) Hesaplamalarda fiili maliyetler esas alınmalıdır. Standart maliyetlerden hareketle doğru sonuca ulaşılması mümkün değildir. Satılan mal maliyetinin tespitinde hangi maliyetlendirme yöntemi kullanılıyorsa iade hesabında da aynı yöntem kullanılmalıdır.
- b) Girdi maliyetleri içerisinde KDV'siz unsurların olup olmadığı irdelenmelidir. Örneğin ithal edilen bir mal ile ilgili olarak uluslararası taşımacılık gideri malın maliyetine eklenmiş ise bu husus bertaraf edilmelidir.
- c) Dahilde İşleme İzin Belgesi veya istisna kapsamında KDV ödenmeden alınan girdiler tespit edilmelidir.
- d) İndirimli orana tabii mal ve hizmet alımları dikkate alınmalıdır.

- e) İthal edilen mallarla ilgili olarak gümrük idarelerince özel uygulamalar yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

Yukarıda belirttiğimiz hususlar dikkate alınıp gerekli ekleme ve düşümler yapılarak bulunacak tutarlara % 18, % 8 veya % 1 oranları uygulanmak suretiyle iade konusu yapılacak KDV tutarı hesaplanabilecektir.

Maliyet hesaplarını aylık olarak yapmayan mükelleflerin, istisna kapsamındaki satışlarından hareketle ürün reçetelerini, imalat bilgilerini temin ederek bu hesapları haricen yapmaları da mümkündür.

2.2 Dolaylı KDV yüklenimleri

İade hakkı doğuran işlemlerle ilgili genel giderler nedeniyle yüklenen vergilerin iade konusu yapılması mümkündür.

İade hakkı doğuran işleme konu malın işletmede imal ediliyor olması veya bitmiş ürün olarak temin edilip satılıyor olması önemli değildir. Önemli olan genel giderlerin istisna işlemle ilgisinin kurulmasıdır. Bu ilginin dolaylı olması tabiidir.

Bu kapsamda yüklenen vergilerin iade hesabına dahil edilebilmesi için öncelikle bu giderler nedeniyle indirim konusu yapılan vergilerin sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi gerekir.

Yeri gelmişken bir konuyu belirtmekte fayda görüyoruz. İade hesabının sağlıklı yapılabilmesi için, her bir dönemde indirim konusu yapılan KDV tutarlarının direkt yüklenimler, dolaylı yüklenimler ve ATİK yüklenimleri olarak tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi hayati önem arz etmektedir. İşletmelerin bu ayrımı bilgisayar ortamında yapılabilmesi önemli bir kolaylık sağlayacaktır.

Bir vergilendirme döneminde indirim konusu yapılan dolaylı yüklenimlerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olanları iade konusu yapılacaktır. Buradaki kritik soru şudur: İade hakkı doğuran işlemlerle ilgili genel giderler nasıl tespit edilecektir? Eğer bir işletmenin teslimleri sadece iade hakkı doğuran işlemlerden oluşuyorsa, bunu tespit etmek kolaydır. Zira kural olarak indirim hakkına sahip tüm giderlerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olacağını kabul etmek, istisnai durumlar, dışında çok yanlış olmayacaktır.

Sorun, iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemleri bir arada yapan mükellefler açısından ortaya çıkmaktadır. Asıl olan her bir işlem grubuyla ilgili genel giderlerin ayırt edilmesidir. Bu yapılamıyorsa, orantı yöntemiyle işlem gruplarına isabet eden vergilerin tespit edilmesi mümkündür.

Uygulamada en çok kullanılan yöntem satış hasılat oranlamasıdır. Yaygın olarak kullanılan bu yöntem bugüne kadar İdareden bir itiraz gelmemiştir. Ancak işletmelerin makul, mantıklı, denetlenebilir ve doğru sonuç doğurabilecek bir başka yöntemi kullanmaları halinde de itiraz gelmeyeceğini düşünüyoruz

Bu başlık altında bahsedebileceğimiz özellikli durumları ise aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- a) Genel giderlerden imal edilen mamule pay verilmesini tercih eden mükellefler, bu işlemde hangi usul kullanılıyorsa

iade hesaplamalarında da aynı usulü kullanmalıdırlar. Bu belirleme mamule pay vermeyen imalatçı firmalar ile imalatçı olmayan ticari firmaların genel giderler nedeniyle yüklendikleri vergileri iade alamayacakları anlamına gelmemektedir.

- b) İhraç kaydıyla aldıkları malları aynen ihraç eden mükellefler genel gider ve ATİK alımları nedeniyle yüklendikleri vergiler iade konusu yapılabilmektedir. Ancak bu mükelleflere bir dönemde iade edilecek KDV tutarı, ihracat bedeli ile bu malların alım bedeli arasındaki farkın % 18'ini aşmayacaktır.
- c) Genel giderler nedeniyle yüklenen vergilerin iade hesabına dahil edilmesi halinde iade tutarının o dönemdeki iade hakkı doğuran işlem bedelinin % 18'ini aşip aşmayacağı tartışma konusudur. Ancak Vergi İdaresinin yorum ve uygulamaları aşmayacağı yönündedir. Bu yorum ve uygulamalar 24 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne dayandırılmaktadır.
- d) Genel giderler nedeniyle yüklenen vergilerin orantı yoluyla dağıtılması durumunda, giderlerin tek tek ele alınarak iade hakkı doğuran işlemle bağlantısının kurulmaya çalışılması doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

2.3 ATİK alımları nedeniyle yüklenen vergilerin iadesi

İade hakkı doğuran işlemlerde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetler (ATİK) nedeniyle yüklenen vergilerin iadesi mümkündür.

Sabit kıymetin iade hakkı doğuran ve doğurmayan işlemlerde ortaklaşa kullanılması halinde iade hakkı doğuran işlemlere isabet eden tutar tespit edilip iade konusu yapılabilecektir.

İade hakkı doğuran işlemlere isabet eden tutarın tespiti konusunda nasıl bir yöntem kullanılacağı konusunda bir düzenleme mevcut değildir. 24 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde genel prensipler belirlenmiştir. Yukarıda genel giderler nedeniyle yüklenen vergilerin iadesiyle ilgili yapmış olduğumuz açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. Ancak aşağıdaki sınırlamalara uyulması gerekir.

- a) ATİK nedeniyle yüklenen vergilerin indirim yoluyla giderilmemiş olması gerekir. Yüklenen vergilerin indirim yoluyla giderilip giderilmediği, eski beyannamelerde yer alan formüller yardımıyla hesaplanıp beyannamelerde gösterilmesi uygulaması yeni beyanname formatlarıyla kaldırılmıştır. Buna rağmen Bakanlığın aynı hesaplamaların haricen yapılması gerektiği yönünde muktezalari mevcuttur. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) internet sitesinde yer alan Tebliğ Taslağı'nda bu işlemin devir KDV mukayesesi yoluyla yapılabileceği şeklinde düzenleme mevcuttur.
- b) İşletme bünyesinde imal edilen sabit kıymetler nedeniyle yüklenen vergiler, bu sabit kıymetin aktifleştirilip fiilen kullanılmaya başlanıldığı dönemde iade konusu yapılacaktır.
- c) İade hesaplamalarında ATİK KDV dahil edildiği durumlarda bir dönemde iade edilecek KDV tutarı istisna işlem bedelinin genel vergi oranlarıyla çarpımı suretiyle bulunacak tutarı aşmayacaktır.
- d) Üst sınır nedeniyle iade alınmayan ATİK KDV sonraki dönemlerde iade konusu yapılabilecektir. Bu uygulamaya imkân veren mevcut düzenlemelere yeni Tebliğ Taslağı'nda

yer verilmemiştir. Taslağın mevcut şekliyle yayınlanması halinde üst sınır nedeniyle iade konusu yapılamayan ATİK KDV'leri ile ilgili nasıl bir işlem yapılacağı tartışmalı hale gelecektir.

3. İade hesaplanmasıyla ilgili genel prensipler mevcut uygulamalar - Tebliğ Taslağı karşılaştırma

İade edilecek KDV hesaplamaları yapılırken dikkat edilmesi gereken genel prensipleri, Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayınlanan Tebliğ Taslağı'nda yer alan yeni düzenlemeler ve mevcut uygulamaları dikkate alarak, aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

- a) Mevcut uygulamaya göre ATİK dışındaki yüklenimlerle ilgili olarak iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren verginin **önceki dönemlerde indirim yoluyla giderilip giderilmediğinin bir önemi bulunmamaktadır**. Bu husus iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemdeki iade KDV-devir KDV mukayesesi yoluyla tespit edilmektedir. ATİK nedeniyle yüklenen vergilerin iade konusu yapılabilmesi için ise önceki dönemlerde indirim yoluyla giderilmemiş olması şarttır.

Ancak Tebliğ Taslağı'nda bu esas iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren tüm yüklenimler için değiştirilmektedir. Tebliğ Taslağı'nın mevcut haliyle yayınlanması halinde, iade konusu yapılacak vergilerin, indirim konusu yapıldıkları dönemden itibaren, indirim yoluyla giderilip giderilmediğinin dönemler itibarıyla tespit edilmesi gerekecektir. Bu işlem ilgili dönemlerdeki "bünyeye giren KDV - devir KDV" mukayesesi yoluyla yapılacaktır.

- b) İade tutarı iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemdeki devir KDV tutarı ile sınırlıdır.
- c) İade edilecek KDV tutarının o dönemdeki iade hakkı doğuran işlem bedelinin % 18'ini (genel vergi oranı) aşmaması esastır. Genel gider ve ATİK KDV hesaplamalara dahil edilmiş ise bu sınırın aşılması mümkün değildir. Direkt yüklenimler nedeniyle bu sınırın aşılması inceleme nedeni olarak kabul edilmekte, yapılan izahatın yeterli görülmesi halinde iade gerçekleştirilmektedir. Bu izahatın YMM raporuyla yapılması da mümkündür. Üst sınır nedeniyle iadesi yapılmayan ATİK KDV tutarları sonraki dönemlerde iade konusu yapılabilecektir. Üst sınır nedeniyle iade edilmeyen genel gider KDV hakkında ne yapılacağı konusunda ise bir belirleme bulunmamaktadır.

Bir dönemde iade edilebilecek KDV üst sınırıyla ilgili yukarıda belirtmiş olduğumuz düzenleme ve uygulamalar ile ilgili olarak Tebliğ Taslağı'nda önemli değişiklikler mevcuttur. Bir dönemde iade edilecek KDV üst sınırı taslakta da korunmaktadır. Ancak direkt yüklenimler nedeniyle üst sınırın aşılması durumunda, aşan kısım münhasıran vergi inceleme sonucuna göre iade edilecektir. Mükellef veya YMM tarafından yapılan izahat yeterli olmayacaktır. Diğer taraftan üst sınır nedeniyle iade edilmeyen ATİK KDV'nin sonraki dönemlerde iade konusu yapılmasına imkân veren tebliğ düzenlemesine taslakta yer verilmemiştir. Bu durumda üst sınır nedeniyle iade konusu yapılamayan ATİK ve genel gider vergilerinin sonraki

dönemlerde iade konusu yapılması mümkün olmayacaktır. Bu düzenlemeler, özellikle yatırım yapan işletmeleri cezalandıran ödedikleri vergilerin üzerlerinde yük olarak kalması sonucunu doğuran uygulamalara neden olacak niteliktedir.

Bu düzenlemelerin önemli hak kayıplarına yol açacağı muhtemeldir. Beklentimiz indirim hakkı bulunan vergilerin işletmeler üzerinde yük olarak kalmaması gerektiği şeklindeki Kanun'un temel amacına yönelik düzenlemelerin yapılmasıdır.

- d) İade hakkı doğuran işlem gerçekleştiikten sonra bu işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan harcamalar nedeniyle yüklenen vergilerin iadesi mümkündür. Ancak, sonradan yapılan harcamanın işlemle ilgili olduğunun inceleme raporu veya YMM raporuyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Bakanlık görüşünün bu şekilde olmasına rağmen uygulamada dönem farklılığı nedeniyle beyan konusunda teknik problemler mevcuttur. Bu konuda düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

4. Yüklenim Listesi - Hesaplama Tablosu

İade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren KDV tutarının tespiti amacıyla yukarıda belirtmiş olduğumuz açıklamalar doğrultusunda yapılan çalışmaların sonuçlarını ayrıntılı olarak izah edildiği bünyeye giren KDV tutarının hangi girdilerden, hangi harcama kalemlerinden oluştuğunun gösterildiği yazı ve tablolar "**KDV İadesi Hesap Tablosu**" olarak isimlendirilmektedir. İade edilecek KDV'nin bu şekilde gösterilmesi esas 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile getirilmiştir.

Yukarıda belirttiğimiz şekilde hesaplanan iade edilecek KDV tutarının hangi fatura veya benzeri vesikalardan kaynaklandığını göstermek amacıyla bu belgelere ilişkin bilgilerinin tek tek sıralandığı liste ise "**Yüklenim KDV Listesi**" olarak adlandırılmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 53 numaralı Sirküler ile "Hesaplama Tablosu" esasında vazgeçilmiş ve "Yüklenim Listesi" esas ı benimsenmiştir. Sirküler'in yayınlanmasında sonra iade talebinde bulunan mükellefler "Hesaplama Tablosu" yerine "Yüklenim Listesi" vermeye başlamıştır.

Mükellefler ve uygulamacıların "yüklenim listesi" hazırlanmasına karşı itiraz ve dirençlerini iki başlık altında toplayabiliriz. Birincisi yüklenim listesinin gerekliliğine inanılmamaktadır. İdarenin bu listeyi kullanarak yapmış olduğu kontrollerin indirim KDV listesi üzerinden yapılabileceğine inanılmaktadır. İkinci ve en önemli itiraz noktası ise bu listenin tam ve doğru olarak hazırlanmasında karşılaşılan güçlüklerdir. Zira mükellefler tarafından kullanılan muhasebe programları bu listenin bilgisayar ortamında üretilmesine elverişli değildir. Birçok firma bunu harici programlar yardımıyla yapmaya çalışmaktadır.

Bize göre bu işin esas ı hesaplama tablosudur. Yüklenim listesinden hareketle, iade hesaplamalarının doğru yapılıp yapılmadığını kontrol etmek mümkün değildir. Nitekim zorunlu olmamasına rağmen birçok vergi dairesi hesaplama tablosunu istemeye devam etmiştir. Tebliğ Taslağı'nda da bu ihtiyaç

dikkate alınmış ve "hesaplama tablosu" tekrar, iade için ibraz ı zorunlu belgeler arasında sayılmıştır.

Uygulamacılardan gelen haklı ve güçlü itirazlara rağmen Bakanlık "Yüklenim Listesi" uygulamasından vazgeçmemektedir. Tam tersine Tebliğ Taslağı'nda; genel gider ve ATİK yüklenimleri nedeniyle iade konusu yapılan vergilerin toplu olarak tek satırda gösterilmesi uygulamasından vazgeçilmiş ve bu yüklenimlere ilişkin belgelerin de tek tek listelenmesi yönünde düzenlemelere yer verilerek uygulamayı pekiştirme niyetini ortaya konulmuştur.

Bu nedenle yüklenim listesinin gerekli olup olmadığını tartışmanın artık bir faydası kalmamıştır. Bu listelerin sağlıklı bir şekilde oluşturulmasında zorluk çeken firmaların bir an önce gerekli program alt yapısını kurmalarında fayda vardır.

5. Sonuç

İade edilecek katma değer vergisinin tam ve doğru olarak hesaplanması özellikle teslimlerinin büyük bir bölümü iade hakkı doğuran işlemlerden oluşan mükellefler açısından son derece önemlidir. Bu hesaplamaların tam ve doğru olarak yapamayan mükellefler açısından, devreden KDV tutarının sürekli artması sorunu veya haksız iade gerekçesiyle cezalı tarhiyat riski doğacaktır. Şu anda yayınlanmış olan Tebliğ Taslağı'ndaki düzenlemelerin kesinleşmesi halinde hesaplama mantığında önemli değişiklikler olacağı açıktır. Böyle bir durumda, mevcut uygulamaların bir bütün olarak gözden geçirilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkacaktır.

İnternette indirilen uygulamalarda KDV sorumluluğu

I. Giriş

Teknoloji ve internetteki yeni gelişmeler, yeni ticari faaliyetlere kapı açmaktadır. Elektronik ticaret her geçen gün yaygınlaşmakta ve mağazalara gitmeden, elektronik ortamda yapılan alışverişlerin hacimleri gün geçtikçe artmaktadır. Elektronik ortamda yapılan ticaretteki bu hızlı gelişim karşısında vergisel düzenlemeler zaman zaman yetersiz kalmaktadır. Bilhassa internet hizmetleri ve yurtdışından yapılan online (çevrimiçi) satışlara ilişkin hâlâ açıklığa kavuşturulmamış ve belirsiz durumlar mevcut bulunmaktadır.

Bilgi Teknolojileri Kurumu, Aralık 2012 verilerine göre 67.680.547 mobil cep telefonu aboneliği bulunmaktadır. Bu mobil abone sayısının 10.252.370 tanesi aynı zamanda cep telefonu üzerinden internet aboneliği konumundadır. Tablet bilgisayarların da internete bağlanabilme imkanı göz önünde bulundurulursa, bu bilgisayarlarla internete bağlanan 1.909.530 abone sayısı da eklendiğinde, mobil telefon ya da tablet kullanıcılarının internet aboneliği sayısı 12 milyonun üzerinde bir rakama ulaşmaktadır.¹

Uzun yıllardır gündemde olan ancak üzerine çok da fazla odaklanılmamış olan elektronik ticaretin vergilendirilmesi konusu, sanal ortamda yapılan işlemlerin hacimlerinin her geçen gün artması sonucu Maliye Bakanlığının gündemine alınmış bulunmaktadır.

2. KDV'nin konusu

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Yine aynı maddede, işlemleri yapanların Türk tabiiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir.

3. Hizmetten faydalanma kriteri

KDV Kanunu'nun 6. maddesinde hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması durumlarında, işlemlerin Türkiye'de gerçekleşmiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda Türkiye sınırları içerisinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusuna girdiği açık ve tartışmasızdır. Yurtdışından sağlanan hizmetler ise ancak Türkiye'de faydalanıldığı takdirde vergiye tabidir.

Faydalanma kriterinin nerede gerçekleştiği, her zaman kolayca tespit edilebilecek bir husus değildir. Zira hizmetten faydalanma konusunda Kanun'da herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 26 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde hizmet ihracının şartları belirlenmiş ve hizmetten yurt dışında faydalanma "yurt dışındaki müşteri için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması" şeklinde açıklanmıştır. Benzer bir yaklaşımla, yurt dışından sağlanan hizmetlerin, hizmeti alanın Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi olması

¹ http://www.btk.gov.tr/kutuphane_ve_veribankasi/pazar_verileri/ucaylik12_4.pdf

durumunda, Türkiye’de verginin konusuna girmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

Maliye Bakanlığı, daha sonra 30 ve 113 seri numaralı Tebliğ’ler ile 60 numaralı KDV Sirküleri’nde de 26 seri numaralı Tebliğ’de yaptığı açıklamaları tekrar etmiş ancak söz konusu mevzuat düzenlemeleri faydalanma kriterine tam anlamıyla bir netlik kazandırmamıştır.

4. Mükellef kimdir?

Vergi kanunlarına göre mükellef, vergi borcunu ödemekle yükümlü tutulan gerçek veya tüzel kişidir. KDV Kanunu’nun 8. maddesinde mükellef;

- ▶ Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- ▶ İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- ▶ Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- ▶ PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- ▶ Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- ▶ 1. maddenin 3. fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- ▶ Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ▶ İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar,

olarak tanımlanmıştır.

5. Vergi sorumlusu kavramı

KDV Kanunu’nun “Vergi sorumlusu” başlıklı 9. maddesinde mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde Maliye Bakanlığı’nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmüne yer verilmiştir. Başka bir ifade ile Türkiye’de yapılmış veya Türkiye’de faydalanılmış hizmetlerde, KDV sorumlusu hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap olacaktır.

Dolayısıyla, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından Türkiye’de verilen veya Türkiye’de faydalanılan bir hizmetin söz konusu olması durumunda sorumlu sıfatıyla KDV’nin Türkiye’de hizmetten faydalanan muhatap tarafından ödenmesi gerekmektedir. Hizmetten faydalanan Türkiye’de katma değer vergisi mükellefi ise KDV emniyet altındadır. Peki ya hizmetten faydalanan katma değer vergisi mükellefi değil ise?

6. Verginin sorumlusu kimdir?

Yukarıda da belirttiğimiz gibi Kanun 9. maddesinde, bazı durumlar için vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sorumluluğu düzenlemelerine yer verilmiştir. Vergi sorumluluğu, verginin kaynaktan kesilmesi kuramının ayrılmaz bir parçasıdır. Vergi sorumlusu, kesmek zorunda olduğu vergiyi, tam ve doğru olarak hesaplayıp beyan etmek, tahakkuk eden vergiyi de süresi içerisinde ödemekle yükümlüdür.

KDV Kanunu’nun gerekçesinde de açıkça belirtildiği gibi,

KDV Kanunu’nun 9. maddesi vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesi amacıyla getirilmiş bulunmaktadır. Madde hükmüne göre, mükellefin memleket içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması bakımından, işlemlere taraf olan diğer bir şahsı veya şahısları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Maddede sayılan haller, mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kayıp ihtimalinin olduğu hallerdir. Burada sayılan haller sınırlı olmayıp, vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli görüldüğü diğer durumlarda da, Maliye Bakanlığı’nın mükelleften başka bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi bulunmaktadır. Maddede belirtilen “işlemlere taraf olanlar” mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilmektedir.

7. 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği ve genişleyen vergi sorumluluğu kavramı

Vergi sorumluluğunun amacı, vergi alacağının emniyet altına almaktır. Bu kapsamda, tam tevkifat uygulaması adı altında, yurt dışından temin edilen hizmetlere ilişkin olarak, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı mal veya hizmetin alıcıları tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine ödenecektir.

Maliye Bakanlığı, 14 Nisan 2012 tarihinde yayımlanan 117 seri numaralı Tebliğ’de “KDV’nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye’de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak, 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır” düzenlemesine yer vererek, verginin sorumlu sıfatıyla ödenmesinden yalnızca KDV mükelleflerinin sorumlu olmadığını belirten bir açıklamada bulunmuştur. Bu açıklama “sorumlu taraf” kavramını genişletmiş ve Türkiye’deki gerçek kişiler veya dar mükellef şirketlerin KDV yükümlülüklerine dair tartışmaların artmasına yol açmıştır.

Bu açıklama ve müteselsil sorumluluk düzenlemeleri gereğince vergi, vergiye tabi bir işleme taraf olan herhangi bir kişiden (taraf olarak) istenebilmektedir.

117 seri numaralı KDV Genel Tebliği’nden önce, sorumlu sıfatı ile KDV’nin KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından ödenmesi hakkında açık bir düzenleme veya içtihat yer almamaktadır. Maliye Bakanlığı gerçek kişilerin sorumlu sıfatı ile KDV ödemesi uygulamasına dair herhangi bir açıklama yapmamış veya kılavuz niteliğinde olabilecek herhangi bir tebliğ, karar, sirküler yayımlamamıştır. Fakat 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği’nin sorumlu sıfatı mekanizmasına dair yeni açıklaması, Maliye Bakanlığının KDV mükellefi olmayan gerçek kişileri de vergi sorumlusu yapma niyetine sağlam bir temel oluşturmaktadır.

8. Bedeli ödenerek indirilen uygulamalar

İnternet üzerinden işlem yapabilen her türlü teknolojik cihazlara (örneğin cep telefonları veya bilgisayarlar) bedeli 1

TL olan bir uygulama indiren kullanıcının dahi, KDV tevkifatı yapması gerekmektedir. Nitekim 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde kısmi tevkifat için 1.000 TL'lik bir alt sınır getirilmiş olmakla birlikte, yurt dışından sağlanan hizmetlerin de içerisinde yer aldığı tam tevkifat uygulamaları için bir sınır sözü konusu değildir. Dolayısıyla 117 seri numaralı Tebliğ'in lafzına bakıldığında cep telefonlarına internet üzerinden uygulama indiren gerçek kişilerin indirdikleri uygulamanın tutarı ne olursa olsun sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı yaparak beyan etmeleri gerekmektedir.

Türkiye'de cep telefonlarına ve bilgisayarlara yurt dışı mukimi firmalardan indirilen uygulamalarda; bu işlem dolayısıyla KDV'nin mükellefi yurt dışında mukim firmalar olmaktadır. Fakat KDV'nin yurt dışı mukimi firmalar adına bu hizmete taraf olan gerçek kişi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir. Çünkü 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV tevkifatı yapması için gerçek usulde KDV mükellefi olması şartı bulunmamaktadır.

KDV Tebliği'nde tam tevkifat kapsamındaki teslimlere bir sınır koyulmamış olması, internetten indirilen uygulamalarda bir KDV çıkmasına sebebiyet vermiş durumdadır.

9. Ücretsiz indirilen uygulamalar

KDV Kanunu uyarınca, KDV'ye tabi mal teslimi ve hizmet ifalarında KDV matrahı, bu işlemlerin karşılığı bedeldir.

Promosyon olarak bedelsiz verilen mallara ilişkin açıklamalar 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yapılmıştır. Ancak firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.²

Ancak tebliğ açıklamalarına bakıldığında, ücretsiz olarak indirilen uygulamaların promosyon tanımı içerisine tam olarak girmediğini görüyoruz. Zira internetten indirilen bedelsiz uygulamalar başka bir malın yanında ya da bir başka satışla bağlantılı olarak verilmemektedir.

Bedelsiz teslimlerde emsal bedelin KDV matrahı olarak esas alınmasını öngören KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde, emsal bedelin matrah olarak esas alınması bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde öngörülmüş, ayrıca bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin esas alınacağı ifade edilmiştir.

Bedeli bulunmayan işlemlerde, vergi matrahı işlemin mahiyetine göre emsal bedeldir. Bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli esas alınmaktadır.

Dolayısıyla görünen o ki, KDV mevzuatı internetten indirilen bedelsiz uygulamalara yönelik herhangi bir istisnai düzenleme öngörmemekte, bilhassa bedelsiz teslimlerde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmasını şart koşmaktadır.

Oysa ki, KDV Kanunu'na bu hükmün getirilişi amacı, Kanun gerekçesinde en temel haliyle şu şekilde belirtilmektedir: *"...mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla matrah ve dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarının da önlenmesi zorunlu bulunmaktadır"*. Buna göre söz konusu muvazaalı durumun engellenmesi asıl amaçtır. Fakat bu muvazaalı durumun oluşup oluşmadığı mükellefin işlem matrahının emsaline göre düşük fiyat ya da ücret olmasının nedenini haklı bir sebebe dayandırıp dayandıramamasına göre değerlendirilecektir. Firmalar söz konusu bedelsiz uygulamaları; piyasadan yeni müşteri çekmek, var olan müşteri portföyünü sağlamlaştırmak, yeni uygulamaları tanıtmak vb. amaçlarla müşterilerine sunmaktadırlar. Hatta uygulamaları bedelsiz sunmak suretiyle bu uygulamaların devamı niteliğinde daha kapsamlı ya da gelişmiş versiyonlarını bedel karşılığında sunmayı, uygulamalar için gerekli olan ekipmanları bedelli satarak bu ekipmanlar üzerinden kazanç sağlamayı amaçlamaktadırlar. Bu faaliyetler ise firmaların uygulamaları neden bir bedel karşılığı olmaksızın kullanıcılarına sunduğunun haklı sebebini oluşturmaktadır. Dolayısıyla bedelsiz teslim edilen uygulamalar üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği görülmektedir.³

10. Ticarete artış yaşandığı doğru, peki vergileme nasıl olacak?

Yerel basında yer alan haberlerde, internetten cep telefonuna indirilen uygulamaların hacminin Türkiye'de son dört yılda 200 milyon dolara ulaştığını, teknolojideki bu hızlı ilerleme ve internet üzerinden yürütülen işlemlerin yüksek hacminin Maliye Bakanlığının da dikkatini çektiğinin altı çizilmektedir. Basında, Maliye Bakanlığı ile gerçekleştirilen görüşmelerde, internet üzerinden cep telefonlarına indirilen uygulamalar ile ilgili olarak, bu uygulamanın bütün ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de KDV'ye tabi olduğu, bu işlemde KDV mükellefinin içerik sağlayan yurtdışındaki firma olduğu ancak mükellefin Türkiye'de KDV mükellefi olmaması sebebiyle, bu işlem üzerinden hesaplanacak KDV'yi içeriği cep telefonlarına yükleyen kişinin beyan edip ödemesi gerektiği şeklinde açıklamalarda bulunulduğu belirtilmektedir.

Maliye Bakanı Mehmet Şimşek'in, <http://www.egirisimci.gov.tr/> internet sitesinde yayınlanan konuşma metninde şu cümleler dikkat çekmektedir:

- ▶ Bir araştırma şirketi tarafından hazırlanan 2011 tarihli rapora göre; incelenen 13 ülke içinde internet

² Elele, Onur, "İnternette İndirilen Ücretsiz Uygulamalarda KDV", www.vergidegundem.com

³ Atmaca, Onur, "Cep Telefonlarına ve Tablet Bilgisayarlara İndirilen Uygulamaların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Nisan 2013, Vergi Dünyası Dergisi

ekonomisinin oluşturduğu ticaret hacminin GSHY'ye oranı % 3,4'tür. Bu oran ülkemizde bugün itibarıyla % 1'in altındadır. Ancak söz konusu oranın ülkemizde son yıllarda ciddi bir artış eğiliminde olduğu da açıktır.

- ▶ Ülkemizde internet kullanıcı sayısı 2005 yılında toplam nüfusun % 16'sını oluşturmaktaydı, 2011 yılında ise bu sayı toplam nüfusun % 50'sini kapsayarak, 36,8 milyon kişiye ulaşmıştır.
- ▶ Bankalararası kart merkezi tarafından yapılan araştırmaya göre, 2007 yılında internetten yapılan e-ticaret dahil kartlı ödeme tutarı 5,5 milyar TL iken, bu rakam 2012 yılında 30,7 milyar TL'ye yükselmiştir. Bu tutarın 2023 yılında 350 milyar TL'ye ulaşacağı tahmin edilmektedir.
- ▶ 2011-13 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'nda "internet üzerinden yapılan ticaret kayıt altına alınabilmesine yönelik teknik ve hukuki altyapının oluşturulması" adlı 6 no.lu eylemi planladık.
- ▶ "Hükümetler arası işbirliği programı" kapsamında Hollanda Gümrük ve Gelir İdaresi ile işbirliği yaptık. Böylece kayıt dışı elektronik ticaret faaliyetlerinin kavranmasına yönelik etkin ve sürdürülebilir bir strateji oluşturmada dünyada örnek çalışmalara sahip uygulamalardan birisi olan Hollanda hükümetinin deneyimlerinden faydalanmış olacağız.

11. Diğer ülkeler e-ticareti nasıl vergiliyor?

Yurtdışında 44 ülkenin⁴ katıldığı ve vergi uzmanları tarafından cevaplandırılan bir anketin sonuçları şu şekildedir;

- ▶ Söz konusu 44 ülkenin 10⁵ tanesinde KDV mevcut değildir, bu sebeple işlemler KDV'nin konusuna girmemektedir.
- ▶ Diğer taraftan, mevzuatında KDV olan 30⁶ ülkede, internet üzerinden indirilen programlar KDV'nin konusuna girmektedir. (4⁷ ülkede ise söz konusu hizmetler vergilendirilmemektedir) Bazı ülkeler, söz konusu hizmetlerin KDV'nin konusuna girmesi için belirli bir bedelin üzerinde işlem olması gerektiğini söylemiştir (örneğin İrlanda'da, 37.500 euronun üzerinde olması durumunda)
- ▶ Mevzuatında KDV olan 34 ülkenin, 31⁸ tanesinde, sadece KDV açısından mükellef olmak mümkün bulunmaktadır; 3⁹ ülkede ise sadece KDV açısından mükellef olmak mümkün bulunmamaktadır;
 - o Bu ülkelerin 17¹⁰ tanesinde, ülkede yaşayan gerçek kişiler KDV mükellefi olabilmektedir.
 - o Bu ülkelerin 25¹¹ tanesinde, ülkede mükellefiyet kaydı bulunmayan tüzel kişiler KDV mükellefi olabilmektedir.

Söz konusu anket çalışması özetle ülkelerin internet üzerinden indirilen programları vergilemek için nasıl bir mekanizma oluşturduğunu göstermektedir. Özetle, sadece KDV açısından mükellef olunan ülkelerde bu hizmetlerin vergilendirilmesi sorun teşkil etmemektedir. Nitekim ülkede yaşayan ve hizmetten yararlanan gerçek kişi veya mükellefiyet kaydı bulunmayan ancak hizmeti satan tüzel kişi, sadece KDV açısından oluşturduğu mükellefiyet kaydı ile söz konusu hizmet bedelleri üzerinden KDV'yi beyan edip ödemekte ve bu şekilde ülkeler herhangi bir vergi kaybına uğramamaktadır.

Diğer taraftan, mevzuatında sadece KDV açısından mükellefiyet kaydı mümkün olmayan ülkelerde, söz konusu hizmetlerin vergilendirilmesi bir sorun olarak görülmektedir.

Yukarıda belirtilmiş olduğu üzere, ankete katılan ve mevzuatında KDV uygulaması bulunan 31 ülkeden 3 tanesinde sadece KDV açısından mükellef olunması mümkün bulunmamaktadır. Bu ülkelerden Lübnan'da internet üzerinden indirilen programlar KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak ankete katılan ülkelere, Rusya ve Moldova'da internet üzerinden indirilen programlar KDV'nin konusuna girmekte ve ülkede sadece KDV açısından mükellefiyet kaydı mümkün bulunmamaktadır. Ankete katılan ülkelere Rusya'da söz konusu hizmetler eğer Rusya'da mükellef bir firma tarafından sağlanıyor ise KDV'nin konusuna girdiği kabul edilmekte, aksi halde yani, Rusya'da mükellef olmayan firmalar tarafından sağlanıyor ise KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla, aslında mükellef olmayan firmalar tarafından sağlanan bu hizmet KDV'nin konusu dışında bırakılmaktadır.

Diğer taraftan, Moldova'da ise aynı Türkiye'de olduğu gibi sadece KDV açısından mükellef olunması mümkün değil ve söz konusu işlemler Moldova'da verilmekte olduğu için Moldova KDV'sinin konusuna girmekte, ancak Moldova'da aynı Türkiye'de olduğu gibi henüz söz konusu konu ile ilgili bir vergilendirme yöntemi bulunmamış durumdadır.

12. Türk vergi sisteminin vergile(ye)meme çıkması

Bilindiği üzere, Türk vergi sisteminde pek çok Avrupa ülkesinden farklı olarak sadece KDV açısından mükellef olmak mümkün bulunmamaktadır. Ticaret sicile tescil ile vücut bulan tüzel kişiliğe, fiziki olarak var olması zorunlu olan bazen bir küçük odadan oluşan "işyeri"nde yapılan yoklamanın ardından, vergi mükellefiyeti tesis edilerek vergi kimlik numarası verilmekte ve söz konusu kimlik numarası, tüzel kişiliği sadece KDV açısından değil, her türlü vergi açısından mükellef konumuna getirmektedir.

⁴ Arnavutluk, Avusturya (EU), Bahreyn , Bulgaristan (EU), Hırvatistan, Kıbrıs(EU), Çek Cumhuriyeti(EU), Danimarka(EU), Mısır, Estonya (EU), Finlandiya(EU), Almanya (EU), Yunanistan (EU), Hindistan, Irak, İrlanda(EU), İtalya (EU), Ürdün, Kuveyt, Letonya (EU), Lübnan, Libya, Litvanya (EU), Lüksemburg (EU), Malta (EU), Moldova, Hollanda (EU), Norveç, Umman, Filistin, Polonya (EU), Katar, Romanya (EU), Rusya, Suudi Arabistan, Sırbistan, Slovakya (EU), Slovenya (EU), İspanya (EU), İsveç (EU), İsviçre, Suriye, Birleşik Krallık, Birleşik Arap Emirlikleri

⁵ Bahreyn, Irak, Kuveyt, Libya, Umman, Filistin, Katar, Suudi Arabistan, Suriye, Birleşik Arap Emirlikleri

⁶ Avusturya (EU), Bulgaristan (EU), Hırvatistan, Kıbrıs(EU), Çek Cumhuriyeti(EU), Danimarka(EU), Estonya (EU), Finlandiya(EU), Almanya (EU), Yunanistan (EU), İrlanda(EU), İtalya (EU), Ürdün, Letonya (EU), Litvanya (EU), Lüksemburg (EU), Malta (EU), Moldova, Hollanda (EU), Norveç, Polonya (EU), Romanya (EU), Rusya, Sırbistan, Slovakya (EU), Slovenya (EU), İspanya (EU), İsveç (EU), İsviçre, Birleşik Krallık

⁷ Arnavutluk, Mısır, Hindistan, Lübnan

⁸ Arnavutluk, Avusturya (EU), Bulgaristan (EU), Hırvatistan, Kıbrıs(EU), Çek Cumhuriyeti(EU), Danimarka(EU), Mısır, Estonya (EU), Finlandiya(EU), Almanya (EU), Yunanistan (EU), Hindistan, İrlanda(EU), İtalya (EU), Ürdün, Letonya (EU), Litvanya (EU), Lüksemburg (EU), Malta (EU), Hollanda (EU), Norveç, Polonya (EU), Romanya (EU), Sırbistan, Slovakya (EU), Slovenya (EU), İspanya (EU), İsveç (EU), İsviçre, Birleşik Krallık

⁹ Lübnan, Moldova, Rusya

¹⁰ Arnavutluk, Avusturya (EU), Hırvatistan, Kıbrıs(EU), Çek Cumhuriyeti(EU), Danimarka(EU), Mısır, Finlandiya(EU), Almanya (EU), Ürdün, Litvanya (EU), Lüksemburg (EU), Malta (EU), Hollanda (EU), Sırbistan, İsviçre, Birleşik Krallık

¹¹ Arnavutluk, Avusturya (EU), Hırvatistan, Kıbrıs(EU), Çek Cumhuriyeti(EU), Danimarka(EU), Estonya (EU), Finlandiya(EU), Almanya (EU), Hindistan, İrlanda(EU), Letonya (EU), Litvanya (EU), Lüksemburg (EU), Malta (EU), Hollanda (EU), Norveç, Polonya (EU), Romanya (EU), Slovakya (EU), Slovenya (EU), İspanya (EU), İsveç (EU), İsviçre, Birleşik Krallık

Dolayısıyla, faaliyetleri kapsamında, Türkiye’de fiziki bir varlığı olması yani başka bir deyişle mükellef olması zorunlu olmayan yabancı şirketlerin, KDV sorumluluklarını yerine getirmek üzere, Türkiye’de sadece KDV yönünden mükellefiyet tesis ettirmesine yönelik bir mekanizma bulunmadığından; Türk Vergi İdaresinin söz konusu vergiyi Türkiye’de mükellefiyeti bulunmayan yabancı kurumdan temin etmesinin şu an için mümkün olmayacağı görülmektedir.

Diğer taraftan, hizmetin alıcısı olması sebebiyle, verginin ödenmesinden sorumlu olan Türkiye’deki vergi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişi muhatap ise; KDV mükellefiyeti bulunmadığından, söz konusu KDV’yi ödemesi gerektiğinin bilincinde bile değildir.

Bilinen gerçek ise, Türk Vergi İdaresinin söz konusu işlemler üzerinden vergi almak konusundaki kararlılığıdır. Dolayısıyla yakın gelecekte, Türk Vergi İdaresinin Türkiye’de uygulamaları internet üzerinden indiren veya internet üzerinden alış-veriş yapan gerçek kişi kullanıcılar odaklanmasının sürpriz olmayacağı inancındayız.

Şu an için söz konusu vergilerin nasıl toplanacağı bilinmese de, elektronik kontrollerin bu kadar yoğun olarak kullanıldığı ve sanal ortamdaki her hareketin izlenebildiği bir ortamda, Vergi İdaresinin söz konusu hareketlerin kimler tarafından gerçekleştirildiğini belirlemek için bir araç oluşturacağı kanaatindeyiz. Nitekim özellikle yurt dışında mükellef olan firmaların internet siteleri üzerinden indirilen programlar veya yapılan alış-verişlerin bedellerinin neredeyse tamamı kredi kartı ile ödenmektedir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının bankaların veri tabanlarını kullanmak suretiyle, söz konusu işlemleri tespit edebilmesinin ve dolayısıyla gerçek kişi hizmet alıcılarının kredi kartı ekstre tutarları üzerinden KDV’yi tarh etmesinin ihtimaller arasında düşünülebileceği kanaatindeyiz. Ancak böyle bir durumda, bankacılık sektörüne yeni bir bildirim zorunluluğu daha yüklenmiş olacaktır.

13. Sonuç

İnternet üzerinden indirilen programların hacimlerinin her yıl artması Maliye Bakanlığının bu konu üzerine odaklanmasını ve dolayısıyla bu kapsamda vergi kesintisini yapmak amacıyla ya yurtdışı örneklerinde olduğu üzere sadece KDV açısından mükellefiyet kaydını mümkün kılması veyahut geliştireceği farklı bir araç üzerinden KDV’yi tahsil etmesi sonucunu doğuracaktır.

Sonuç olarak, asıl olan ve unutulmaması gereken gerçek; Türkiye’de faydalanılan her türlü hizmetin katma değer vergisinin konusuna girdiği, söz konusu hizmetin ikametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan temin edilmesi halinde; katma değer vergisinin ödenmesinden sorumlu olan tarafın, Türkiye’de hizmetten faydalanan muhatap olduğu ve bu muhatapın KDV’nin ödenmesi için KDV mükellefiyetinin bulunmasının zorunlu olmadığıdır.



Yabancı taşımacılar ile Türkiye'de düzenlenen fuar, panayır ve sergilere katılan yabancılar, mükellef olmanıza gerek olmadan KDV iadesi alabileceğinizi biliyor musunuz?

Katma değer vergisi (KDV) iadesi, vergi mevzuatının şüpheşiz en kapsamlı konularından birisidir. Bir mükellefin iade hakkının doğabilmesi için kural gereği, iade hakkı doğuran bir işlemin gerçekleşmiş olması ve bu işlemle ilgili olarak yüklenilen vergilerin indirim yoluyla giderilmemiş olması gerekmektedir. Böyle bir durumda, KDV'nin iadesi Maliye Bakanlığının belirlediği usul ve esaslar çerçevesinde yapılabilmektedir.

KDV Kanunu'nun 11'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendine, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV'nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği belirtilmiş ve iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Söz konusu düzenleme ile karşılıklılık ilkesi çerçevesinde Türk taşımacılar ile fuar, panayır ve sergilere katılan Türk girişimcilere bu faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'yi iade eden ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişi taşımacılar ile Türkiye'de düzenlenen fuar, panayır ve sergilere katılan ilgili ülke girişimcilerine, Türkiye'de bu faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'lerinin iade edilmesi imkanı sağlanmıştır. Yapılan düzenlemenin bir diğer sonucu ise karşılıklılık ilkesi çerçevesinde Türk girişimcilerine de, yurt dışında ödedikleri vergileri iade alma imkanı getirilmesidir.

Madde metninde açıkça belirtildiği üzere, Maliye Bakanlığı, iadeden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili tayin edilmiş ve bu yetkisini 90 ve 92 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile 60 numaralı KDV Sirküleri'nde kullanmıştır.

2001 yılında Kanun'a eklenmiş olan bu düzenlemenin gerekçesi şu şekildedir:

"pek çok ülkede yabancı taşımacıların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak o ülkeden satın alacakları, akaryakıt, yedek parça ve benzeri mallar ile tamir bakım gibi hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV, fuar, panayır ve sergi gibi ticari tanıtım faaliyetlerine katılım dolayısıyla ödedikleri katma değer vergileri girişimcilere iade edilirken ülkemizde buna izin verilmemektedir. Oysa girişimcilerimiz yurt dışında ödedikleri vergileri daha önce iade alabilirken karşılıklılık ilkesi nedeniyle iade alamaz olmuşlardır. Yapılan düzenleme ile hem karşılıklılık ilkesi çerçevesinde girişimcilerimiz açısından yurt dışında ödedikleri vergileri iade almalarına imkan getirilmekte hem de Avrupa Birliği'ne uyum sağlanmaktadır."

Her ne kadar Kanun maddesi 2001 yılından beri yürürlükte olsa da, konuya ilişkin uygulama tebliği sırasıyla 2003 ve 2004 yıllarında, 60 numaralı KDV Sirküleri ise 08.08.2011 tarihinde yayımlanmış ve Maliye Bakanlığı karşılıklılık sağlanan ülkelerin listesine ilk defa bu sirkülerde yer vermiştir.

Dolayısıyla, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin iadesi, eğer ülke ile karşılıklılık şartı sağlanmış ise mevzuat gereğince mümkün bulunmaktadır.

Son olarak, Gelir İdaresinin internet sitesinde sunulan KDV Kanunu'nda yer alan tüm iade ve istisna maddelerini düzenleyen Taslak Tebliğ'in "İndirim ve İade Hakkı Tanınan İstisna Uygulamaları ile İhraç Kayıtlı Teslim Uygulaması" başlıklı II. bölümünün 6. bendinde; Türkiye'de ikamet etmeyen taşımacılar ile fuar, sergi, panayır katılımcılarına yapılan teslim ve hizmetlerde istisna düzenlemesine yer verilmiş ve "KDV İade Usul ve

Esasları'nın anlatıldığı III. bölümün C.1. bendinde ise yabancı taşımacı ve sergi, fuar, panayır katılımcılarına yapılacak iadenin usulleri açıklanmıştır.

İstisna uygulamasından kimler yararlanabilir

İstisna uygulamasından, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan yabancı taşımacılar ile Türkiye'de düzenlenen fuar, panayır ve sergilere katılan gerçek ve tüzel kişiler yararlanabileceklerdir. Ancak bu uygulamadan yararlanacakların, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması ve Türkiye'de KDV, gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetini gerektiren herhangi bir faaliyetinin olmaması gerekmektedir. (KDKGT/90/1)

Taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma veya fuar, panayır ve sergilere katılan yabancı kişi ve kuruluşlar iade hakkı sahibidir. (KDVGT/90/8)

Bu işlemler nedeniyle ödenen KDV'nin iadesine karşılıklı olmak kaydıyla imkan tanınmaktadır. Bu nedenle iade uygulamasından yararlanacakların kendi ülkelerinde bağlı olduğu vergi dairesinden (ülkesine göre ilgili daireden) temin edilecek ve vergi mükellefiyetinin bulunduğunu gösteren bir belgeyi ibraz etmeleri gerekmekte olup, belgede; ilgilinin, ad ve soyadının/firma adı (unvanının), kendi ülkesinde bağlı olduğu vergi dairesinin, faaliyet konusu ve adresinin yazılı olması gerekmektedir. (KDVGT/90/4)

Hangi ülkeler ile karşılıklılık sağlanmıştır?

Kanun maddesi, 30.12.2001 tarihinden beri yürürlükte olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini 06.11.2003 tarihinde 90 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde ilk defa kullanmış, 08.08.2011 tarihinde yayımlanan 60 numaralı KDV Sirküleri'nde ise karşılıklılık sağlanan ülkelerin listesini ilk defa açıklamıştır.

Buna göre, KDV iadesi için karşılıklılık sağlanan ülkelerin listesi şu şekildedir;

Bosna-Hersek	Hollanda	Norveç
Bulgaristan	İrlanda	Portekiz
Danimarka	İsviçre	Romanya
Finlandiya	İtalya	Slovakya
Fransa	Malta	Slovenya

İstisna kapsamında hangi mal ve hizmetler satın alınabilir?

Yapılan düzenlemelere göre;

- ▶ Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak; akaryakıt, yedek parça, bakım ve tamir giderleri ile,
- ▶ Fuar, panayır ve sergilere katılımında ise münhasıran bu işlemlerle ilgili mal teslimi ve hizmet ifası giderleri, iade kapsamında olacaktır. (KDVGT/90/3)

Taşımacılık faaliyetine ilişkin iade kapsamında olan masrafların neler olduğu açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, fuar, panayır ve sergilere katılımında iade edilecek masrafların neler olduğu açıkça ifade edilmemiş, münhasıran bu işlemlerle ilgili mal teslimi ve hizmet ifası giderleri denilmiştir. Taslak Tebliğ'de konuyu detaylandırmak üzere aşağıdaki örnek verilmiştir;

“Örneğin; Türkiye’de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın fuarın yapıldığı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle geldiği Türkiye’deki konaklama giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilecektir.”

Asgari bir alım tutarı mevcut mudur?

Bu istisna kapsamında satın alınacak mal ve hizmet bedellerinin asgari miktarı, KDV hariç, Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde öngörülen ve ilgili dönemde uygulanmakta olan fatura düzenleme sınırı kadardır. Bu miktara, istisnadan yararlanmak şartıyla birden fazla mal veya hizmet dahil edilebilecektir. (KDVGT/90/2)

Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde öngörülen fatura düzenleme sınırı 2013 yılı için 800 TL olarak belirlenmiştir. (VUKGT/422)

İadeyi hangi Vergi Dairesi yapacak?

Söz konusu işlemler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin karşılıklı olmak kaydıyla iadesi, taşımacılık ile ilgili olarak İstanbul Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı; fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki defterdarlığın belirleyeceği vergi dairesi tarafından yerine getirilecektir. (KDVGT/90/5)

Türkiye’de fuar, panayır ve sergilere katılan yabancıların, fuar, sergi ve panayırların yapıldığı yerin defterdarlığına başvurarak, bu işlemler için yükledikleri KDV’yi iade talep edebilecekleri vergi dairesini tespit ettirmeleri gerekmektedir.

Taslak Tebliğ’de, fuar, panayır ve sergiye katılım ile ilgili olarak da bu faaliyetin yapıldığı yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığının (bulunmayan yerlerde Defterdarlığın) belirleyeceği vergi dairesinin iadeyi yerine getirebileceği belirtilmiştir.

İade için başvurulabilecek dönem

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV’yi, takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade talep edilebilecektir. İade, nakden veya banka havalesi ile yapılabilecektir. (KDVGT/90/6)

Halihazırda yürürlükte olan düzenlemelerde; bu işlemler nedeniyle yüklenilen vergilerin takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla iade edilebileceği belirtilmiş olmakla birlikte, iade talebinin en geç hangi tarihe kadar yapılabileceği veya geriye dönük kaç yılın kapsamda olduğu konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Oysa ki Taslak Tebliğ’de; takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla ve en geç fatura tarihini takip eden yıl sonuna kadar iade talep edilebileceği belirtilerek, hem aylık iadenin önüne geçilmiş, hem de iade istenebilecek dönem sınırlandırılmıştır.

İade için hangi evrakların hazırlanması gerekmektedir?

Söz konusu taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alınan mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılmaları dolayısıyla satın alınan mal ve hizmetlerin niteliği, miktarı ve tutarına ilişkin bilgileri içeren belgelerin Vergi Usul Kanunu

hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzu olması gerekmektedir. (KDVGT790/7)

1) İade talebi, ilgili vergi dairesine verilecek bir dilekçe ile yapılacak ve bu dilekçeye aşağıdaki belgeler eklenecektir. (KDVGT/90/9)

- 90 seri numaralı KDV Genel Tebliğine ekli "iade talep formu",

- İadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "Vekaletname" belgesi,

- Fuar, panayır ve sergilere katılanların gerçek kişi olması, taşımacılığın sürücü tarafından kendi adına yapılması halinde bunlara ait pasaportların noter onaylı fotokopisi,

- Kendi ülkelerinde vergi mükellefiyetini gösteren "vergi mükellefiyeti" belgesi,

- Yapılan harcamalara ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş fatura veya serbest meslek makbuzunun asılları veya noter onaylı suretleri,

2) Yabancı taşımacılık faaliyetinde bulunanlar bu belgelere ek olarak aşağıdaki belgeleri de eklemek zorundadırlar.

- Taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak TIR karnesinin Türkiye'ye giriş çıkış tarihlerini gösteren dip koçanınin veya transit beyannamesinin onaylı örneği,

- Taşımanın yapıldığı aracın plakasının ve taşıma işini yapan kişi/firmanın isminin yer aldığı belgelerin asılları veya noter onaylı suretleri.

İade nasıl yapılacaktır?

- 1.000 TL'yi (92 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile belirlenmiştir) aşmayan nakden iade talepleri, iade için gerekli belgelerin ibraz edilmesi halinde, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilecektir. (KDVGT/90/10)

- İade edilecek tutarın, 1.000 TL'yi aşması durumunda, buna ilişkin iade talepleri, vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Teminat gösterilmesi halinde inceleme raporu beklenilmeden iade yapılabilecek ancak teminat, vergi inceleme raporuna dayanılarak çözülecektir. Vergi dairesince ödeme belgesine, inceleme raporunun bir örneği, teminat gösterilmişse teminata ilişkin alındının bir örneği eklenecektir.

Teminat, 6183 Sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan teminat türlerinden banka teminat mektubu olmalıdır. Bu teminat mektubunun, paraya çevrilmesi konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımayacak biçimde ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Bu kapsamdaki iade hakkı sahiplerinin Türkiye'de mükellefiyetleri, buna bağlı olarak da vergi borçları olmadığı için, kendilerinin, ortaklarının, mal veya hizmet satın aldıkları mükelleflerin vergi ve SSK prim borçları ile ithalde ödenmesi gereken vergilere mahsup suretiyle iade de söz konusu olamamaktadır. (KDVGT/90/10)

Taslak Tebliğ'de hüküm altına alınan yeni düzenleme ise 1.000 lirayı aşan iade taleplerinin arzu edilmesi halinde Yeminli Mali Müşavir raporu ile yerine getirileceğinin belirtilmiş olmasıdır.

Ayrıca teminat verilerek iade istenecek olması durumunda, teminatın, vergi inceleme raporuna veya YMM raporuna dayanılarak çözüleceği de ifade edilmiştir.

Sonuç

KDV Kanunu'nun 11/1-b maddesi ile düzenlenen Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisinin iadesi müessesinin amacı, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde ticaretin adil vergileme ilkesi çerçevesinde artırılmasına vesile olunmasıdır.

Bu kapsamda, her ne kadar Kanun maddesi 2001 yılından beri yürürlükte olsa da, konuya ilişkin uygulama tebliğleri sırasıyla 2003 ve 2004 yıllarında, karşılık sağlanan ülkelerin listesinin ise 60 numaralı KDV Sirküleri ile 08.08.2011 tarihinde yayımlanmış olması, uygulamanın aslında yeni yeni gündeme geldiğini göstermektedir.

Taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak yetkilendirilen Ulaştırma Vergi Dairesi Başkanlığı ile yaptığımız şifahi görüşmelerde, taşımacılık faaliyetine ilişkin olarak faaliyeti yapan yabancı kişi/firmaların iade prosedürü ile ilgili henüz başvuru yapmamış oldukları öğrenilmiştir. Bize göre, bunun sebebi Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan bir çok girişimcinin böyle bir iade mekanizması olduğunu bilmemelerinden kaynaklanmaktadır.

Diğer taraftan, konuya ilişkin en önemli sorunlardan biri, söz konusu iadenin nasıl alınacağına veya 90 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer verilmiş olduğu üzere, iadenin herhangi bir aracı tarafından talep edilmesi halinde noter onaylı "vekaletname" belgesinin içeriğinin tam olarak bilinmemesi, "vekil" tayin edilen kişinin/kurumun sorumluluklarının belirlenmemiş olması da bir sorun olarak ortada durmaktadır.

Bununla birlikte, Taslak Tebliğ ile getirilen iadenin YMM raporu ile yerine getirilebileceğine ilişkin düzenlemenin yerinde olduğu ve hızlı ve güvenilir bir iadenin yolunu açacağı kuşkusuzdur.

Türkiye'de bulunan yabancı ülke elçiliklerinin ve Türkiye'de fuar, panayır ve sergi düzenleyen kuruluşların, Türkiye'de gerçekleşen ticaretin hacminin artırılmasına vesile olacağına inandığımız bu iade sisteminin yaygınlaşması için, iade sisteminden faydalanabilecek Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayan taşımacılık faaliyetini yapan yabancı kişi/firma veya fuar, panayır ve sergilere katılan kişi ve kuruluşları konu hakkında bilgilendirmeleri yerinde olacaktır.

KDV Kanunu'ndaki istisna uygulamaları ile ilgili hazırlanan Tebliğ Taslağı'nda yer alan "Genel Esaslar" hakkındaki görüş ve değerlendirmeler

I. Giriş

53 numaralı KDV Sirküleri ile getirilen elektronik uygulamalar ile birlikte KDV iade işlemlerinde taşlar yerinden oynamış, hem mükellefler hem de müşavirler için işlemler daha da zorlaşmış ve bilgi ile birlikte emek yoğun odaklı bir sürece girilmiştir.

İlk kurulan sistemin geliştirilmeye açık olması ve İdarenin de zaman zaman yaptığı güncellemelerle sistemi geliştirmesi ile birlikte hem mükelleflerin hem de müşavirlerin gelişmeleri daha yakından takip etmesi ve değişikliklere zamanında ve eksiksiz adapte olması gerektiği gerçeği daha da belirginleşmiştir.

Teknik anlamda yapılan bu değişikliklerin yanında mevzuat anlamında da köklü değişikliklerin sinyali verilmiş ve geçtiğimiz yıl Haziran ayında indirimli orana tabi işlemlerle ilgili usul ve esasları düzenleyen ve ciddi değişiklikler getiren 119 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nden sonra, Şubat ayı içerisinde de KDV Kanunu'nun 32'nci maddesinde sayılan istisna uygulamaları ve bu uygulamalardan kaynaklanan iade taleplerine ilişkin usul ve esasları belirleyen bir Tebliğ Taslağı yayımlanmıştır. Söz konusu taslak uygulamacılardan gelen öneriler ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın değerlendirmelerinden sonra Nisan ayı içerisinde güncellenerek son kez ilgililerin görüş ve önerilerine sunulmuştur.

Bu iki örnekten anladığımız kadarıyla İdarenin son zamanlarda uygulamaya yönelik düzenlemelerin tebliğ edilmesi ile ilgili olarak yöntem değişikliğine gitme ve yapılacak düzenlemeleri ana konular çerçevesinde mümkün mertebe tek kaynak altında toplama eğilimde olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu anlayış düzenlemelerdeki dağınık yapıyı da bir anlamda bertaraf etmekte ve hem mükellefler hem de müşavirler için uygulama ve anlama kolaylığı getirmektedir.

Taslak, KDV Kanunu'ndaki istisna uygulamaları ile ilgili olduğu için oldukça geniş kapsamlı hazırlanmıştır. Hem söz konusu istisna işlemlerle ilgili hem de bu istisna işlemlerden kaynaklanan KDV iade usul ve esasları ile ilgili bugüne kadar karşılaşılan sorunlar ya da ihtilafı konular ile ilgili açıklamaları bir araya getirdiği için yayımlandığında önemli bir kaynak olacaktır.

Yazımızda tebliğ taslağında yer alan düzenlemelerden "KDV İade Usul ve Esaslarına İlişkin Genel Kural ve Açıklamalar" bölümü altında yer alan "Genel Esaslar" konusu ile ilgili değerlendirmelerde bulunulmuş, getirilen yenilikler, mükelleflere sağlanan avantajlar ya da önceki uygulamalara göre işlemleri zorlaştıran düzenlemelere yer verilmiştir.

Tebliğ Taslağı ile getirilmesi planlanan önemli düzenlemeler

- Tebliğ Taslağı'nın "B. İade Usul ve Esasları" bölümünün "1. Genel Esaslar" kısmının "Mahsup Yoluyla İade" alt başlığında "Mahsup talebi, iade hakkı doğuran işleme ilişkin ilgili bölümlerde belirtilen belgelerin tamamlanıp, KDVİRA sistemi tarafından üretilen "KDV İadesi Kontrol Raporu"nun geldiği tarihte olumsuzluk tespit edilmeyen tutarlar itibarıyla yapılır. Olumsuzluk tespit edilen alımlara ilişkin KDV tutarlarının mahsuben iadesi ise olumsuzlukların giderilmesi kaydıyla yapılabilir." ifadelerine yer verilmiştir.

Bugüne kadar olan uygulamalarda bazı vergi daireleri KDV iade taleplerinde olumsuzluk tespit edilen kısımlar ile birlikte olumsuzluk tespit edilmeyen kısımlara isabet eden KDV tutarlarını da bekletmekteydiler. Söz konusu düzenleme ile en azından olumsuz tutarlar nedeniyle bekletilen iade talepleri ile ilgili daha hızlı yol alınmasının önünün açılmış olduğu ve mükellef lehine bir düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu düzenlemenin yürürlüğe girmesi ile birlikte mükellefler önceki dönemlerdeki KDV iadesi taleplerini dikkate alarak mahsuben iadesi talep edilmek istenen alacağa ilişkin riskli olduğu düşünülen tutarları tespit ederek bu tutarlar dışındaki alacak kısmı için mahsup talebinde bulunursa, hem mahsup işlemleri kısa sürede sonuçlanacak hem de muhtemel haksız iadenin önüne geçilmiş olacaktır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın aynı bölümünün "*Mahsup Talebi*" alt başlığında "*KDV iadesi için mahsup talep dilekçesi hariç, gerekli belgelerin ibraz edilmiş olması halinde, iade talebinde bulunulmamış sayılır. İlgili dönem KDV beyannamesinde iade beyanında bulunulmuş olması da bu şekilde işlem tesisine engel teşkil etmez.*" ifadeleri yer almaktadır.

Bu düzenleme ile mahsup talep dilekçesinin iadenin olmaz şartı olduğu bir kez daha vurgulanmıştır. Şimdiye kadar olan uygulamalarda mahsup talepleri yine dilekçe ile yapılmaktaydı. Bu husus Tebliğ Taslağı'na eklenerek hem duruma ilişkin resmi bir düzenleme yapılması hem de uygulama birliği getirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca bu düzenlemeye kadar mahsup dilekçesi olmadan gerçekleştirilen talepler ile ilgili herhangi olumsuz bir düzenleme bulunmazken, bu düzenleme ile mahsup talep dilekçesi hariç diğer tüm belgeler hazır olsa bile iade talebinin geçersiz olacağı özellikle vurgulanmıştır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın bazı bölümlerinde yüklenilen KDV hesaplama tablosundan bahsedilerek, her bir iade talebi için verilecek listelerle birlikte bu tablonun da verilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bugüne kadar olan iade taleplerinde (özellikle 53 numaralı KDV Sirküleri'nin yayımlanmasından sonra yapılan iade taleplerinde) yüklenilen KDV tablosu uygulamada vergi daireleri tarafından ısrarla talep edilen tablolar içinde yer almamakta iken; Tebliğ Taslağı'nın birkaç yerinde bu tabloya atıfta bulunularak iade talebi esnasında ibraz edilmesi zorunlu belgelere eklenmiştir.

Esasında iade edilecek KDV hesaplama tablosu KDV iadesi talepleri esnasında yararlanılan en önemli tablo olmakla birlikte, uygulamada hem mükellefler tarafından hem de idare tarafından ne kadar verimli ve amacına hizmet edecek şekilde kullanıldığı her zaman tartışmalı bir konu olmuştur. İade edilecek KDV tutarının hesaplanması esnasında katılan maliyet ve giderler ile bu maliyet ve giderler üzerindeki KDV yükünü ayrıntılı bir şekilde göstermesi gereken bu tablo, iade talepleri sırasında talep edilen zorunlu belgeler arasına eklenerek hem idarenin mükelleflerin iadesini talep ettikleri KDV'nin ne gibi harcamalardan kaynaklandığını tespit etmek hem de yapılan hesaplamanın doğru ve mantıklı olduğunu test etmek amacıyla olduğu sonucunu doğurmaktadır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın "*B. İade Usul ve Esasları*" bölümünün "*1. Genel Esaslar*" kısmının "*İade Talebinde Aranılan Belgeler*" alt başlığında "*İnternet vergi dairesi üzerinden gönderilen*

belgeler, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülen durumlar hariç, kağıt ortamında ayrıca vergi dairesine verilmez." ifadelerine yer verilmiştir.

Bu konu ile ilgili vergi daireleri arasında bir uygulama birliği bulunmamaktaydı. Bazı vergi daireleri sisteme yüklenen listeleri ayrıca kağıt ortamında da talep ederken bazı vergi daireleri ise talep etmemekteydi. Elektronik ortamda gönderilen belgelerin ayrıca kağıt ortamında istenmemesi hem kırtasiyeciliği ortadan kaldırarak elektronik sistemin kurulmasındaki önemli amaçlardan birine hizmet edecek hem de mükellefler için gereksiz bir iş yükünü bertaraf etmiş olacaktır. Taslakta bu belgelerin YMM KDV iadesi tasdik raporlarına eklenmesine gerek olmadığı da ayrıca ifade edilerek aynı kolaylıklardan YMM'lerin de faydalanmasının önü açılmış olmaktadır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın "*B. İade Usul ve Esasları*" bölümünün "*1. Genel Esaslar*" kısmının "*İade Hakkı Doğuran İşleme Ait Yüklenilen KDV Listesi*" alt başlığında "*İade talebinde bulunan mükelleflerin farklı stok takip yöntemleri izlemesinin yüklenilen KDV listesinin "Bünyeye Giren Mal ve/veya Hizmetin KDV'si" sütununun doldurulmasında bir önemi bulunmaz.*" açıklaması yer almaktadır.

2010 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanan yeni elektronik sistemle mükellefler yüklenilen KDV tutarlarını oluşturan faturaların listesini yapmak ve elektronik sisteme yüklemek zorundadırlar. Üretim yapan işletmelerde bu faturaları bire bir tespit etmek yoğun emek gerektirmekte, zaman kaybına neden olmakta ve alınan sonuçların doğruluğu da tartışılmaktadır. Hazırlanan bazı listelerin hesaplama sonucunda çıkan tutara ulaşmak için genel varsayımlara göre hareket edilerek oluşturulduğu ve gerçek durumu yansıtmaktan uzak olduğu zaman zaman karşılaşılan bir durumdur. Tebliğ Taslağı'na koyulan bu ifade ile yüklenilen KDV listesi hazırlanırken yüklenilen KDV tutarını oluşturan fatura listesinin hazırlanmasında mükellefe kolaylık getirilmesiyle normal şartlarda hazırlanması zaten zor olan bu listenin ayrıca stok takip yöntemine göre oluşturulması halinde karşılaşılabilecek zorlukların önüne geçilmek istendiğinin amaçlandığını düşünmekteyiz.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın "*B. İade Usul ve Esasları*" bölümünün "*1. Genel Esaslar*" kısmının "*Mahsup Sonrası Alacağın Nakden İadesi*" alt başlığında "*Mahsup sonrası alacağın, üçüncü kişilere nakden iadesinin talep edilmesi halinde, alacağın üçüncü kişilere ödenmesine ilişkin talep, alacağın açık bir şekilde kime temlik edildiğini içeren noter tarafından onaylanmış alacağın temlik sözleşmesi ile yapılır.*" açıklaması yer almaktadır.

Bu yönetime ilişkin açıklamalar 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde de yer almakta fakat mükellefler tarafından çok fazla uygulanmamaktaydı. Tebliğ Taslağı'na tekrar koyulması en azından uygulamada herhangi bir değişiklik olmayacağı ve uygulamanın bu yönde devam edeceğini göstermektedir.

- ▶ Yine aynı bölümde "*Mahsup sonrası alacağın, borçlarına mahsup yapılabilecekler dışındakilerin borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, iade hakkı sahibi mükellefe nakden iadeye ilişkin usul ve esaslar uygulanır. Bu durumda da önceki paragrafta belirtilen alacağın temlik*

sözleşmesi aranır.” ifadesi yer almakta olup, bu uygulama Tebliğ Taslağı'yla getirilmiş yeni bir uygulamadır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın “B. İade Usul ve Esasları” bölümünün “1. Genel Esaslar” kısmının “YMM KDV İadesi Tasdik Raporuna Dayalı Nakden İadeler” alt başlığında YMM raporu ile iade talebinde bulunan mükelleflere; teminat (indirimli teminat uygulaması kapsamında yapılanlar hariç) karşılığı iadenin yapıldığı tarihten itibaren 6 ay içinde bu iade ile ilgili YMM raporunun ibraz edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bu düzenleme Tebliğ Taslağı'yla getirilen yeni bir düzenleme olup, mevcut uygulamalarda böyle bir süre bulunmamaktadır. Uygulama ile teminat karşılığında alınan fakat YMM raporu uzun süre verilemeyen dönemlerle ilgili olarak bir standart getirilmektedir. Böylece YMM raporlarının vergi dairelerine geç ibraz edilmesinin önüne geçilebilecek, mükelleflerin teminat mektupları, raporlar bu süre içerisinde tevdi edildiği için daha erken çözülebilecek ve güncel dönemlerin işlemlerini yakalamak mümkün hale gelecektir.

Öte yandan bu süre içinde rapor ibraz edemeyecek olanların mazeretleriyle birlikte başvuruları halinde, gerekli değerlendirme yapılarak mazeretleri haklı nedenlere dayananlara en fazla 6 ay ek süre verilebileceği de taslağa eklenerek mükellef ve YMM'ler lehine bir düzenleme yapılmıştır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın “B. İade Usul ve Esasları” bölümünün “1. Genel Esaslar” kısmının “İade Hakkı Doğuran İşlemlere Ait Yüklenilen KDV Listesi” alt başlığında “perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi kabul edildiği harcamalara ait KDV tutarlarının indirimi mümkün olduğundan, söz konusu belgeler, ‘yüklenilen’ KDV listesine dâhil edilecek, bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilmediği harcamalara ait KDV ise indirim konusu yapılamayacağından listeye de alınmaz.” ifadesi yer almaktadır.

Uygulamada işlemin bünyesine giren doğrudan harcamalar nedeniyle yüklenim konusu yapılan KDV tutarları dışında kalan ve genel giderler ve ATİK nedeniyle yüklenim konusu yapılan tutarlar yüklenilen KDV listelerinde tek satırda gösterilebiliyordu. Bu ifade ile söz konusu harcamalar nedeniyle yüklenim konusu yapılan tutarların da fatura bazında gösterilmesinin önü açılmış olmaktadır. Söz konusu düzenleme ile mükelleflerin elektronik sisteme yükleyeceği listeler daha uzun hale gelecek, genel gider ve amortismanı tabi iktisadi kıymet (ATİK) nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarını hesaplarken farklı yöntemler kullanan mükelleflerin söz konusu tutarları oluşturacak faturaları tespit etmek için daha fazla zaman harcaması gerekecek ve bu durum hem mükellefler hem de müşavirler üzerindeki iş yükünü artıracaktır. Bu faturalar indirim konusu yapılmadan iade hesaplamalarına dahil edilemediği için indirim konusu yapıldıkları dönemde zaten risk analizine tabi tutulmakta olup, yüklenilen KDV listesinde ayrıca listelenmesine gerek bulunup bulunmadığı ayrıca tartışılmalıdır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın “B. İade Usul ve Esasları” bölümünün “1. Genel Esaslar” kısmının “Genel Olarak” alt başlığında “Teminat çözümüne ilişkin YMM raporu ibraz edeceğine dair bilginin olmaması halinde mükellefin ilgili döneminin

vergi dairesince incelemeye sevk edilmesinden sonra YMM tarafından rapor ibraz edilmesi halinde vergi dairesince inceleme elemanının olumlu görüşünün alınması koşuluyla bahse konu teminat çözümüne ilişkin YMM raporuna göre işlem yapılır.” ifadesine yer verilmiştir.

Mevcut uygulamada mükellef kurum vergi incelemesine sevk edildikten sonra teminat çözümünün tek yolu vergi inceleme raporuyken bu düzenleme ile birlikte devam eden süreçte YMM raporu ibraz edilmesi halinde teminat çözümüne ilişkin YMM raporuna göre işlem yapılmasının önü açılmış olmaktadır. Vergi inceleme süreçleri mükellefler tarafından tercih edilmeyen zorlu süreçlerdir. KDV iadesi işlemleri ile başlayan fakat işletmedeki diğer işlemleri de sorgulayan vergi inceleme raporu örnekleri ile uygulamada sıklıkla karşılaşılmakta ve bu durum hem mükellefleri hem de müşavirleri zorlamaktadır. Yeni düzenleme mükellefleri bu süreçlerin dışında tutma anlamında da olumlu bir adım olarak dikkat çekmektedir.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın “B. İade Usul ve Esasları” bölümünün “2. Özel Esaslar” kısmının “Taşınmaz Rehni ile İade” alt başlığında Tebliğ Taslağı ile getirilen yeniliklerden birine yer verilmiştir. Düzenleme ile mükelleflerin, üzerinde herhangi bir kısıtlayıcı kayıt olmayan bir taşınmazı teminat göstermek suretiyle iade talep etmeleri mümkün hale gelmektedir. Bu durumda, ipotek olarak gösterilen taşınmaz üzerinde şerh, kayıt gibi hiçbir kısıtlamanın olmaması, ipoteğin birinci derecede kurulması, herhangi bir kayıt veya koşula bağlanmaması, ipotek bedelinin azami Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeri tutarında olması koşuluyla; ipotek tutarının yarısına kadar iade talepleri vergi inceleme ve/veya YMM raporu beklenmeksizin yerine getirilebilecektir.

Taslağa göre ipotek tutarının azami yarısı şeklinde belirlenen iade limiti, her bir iade talebi için ayrı ayrı değil, mükelleflerin bu kapsamdaki iade taleplerinin tamamı için geçerli olacaktır.

- ▶ Tebliğ Taslağı'nın “B. İade Usul ve Esasları” bölümünün “2. Özel Esaslar” kısmının “İndirimli Teminat Uygulaması Sistemi (İTUS)” alt başlığında 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer alan “İndirimli Teminat” uygulamasından farklı bazı düzenlemeler getirilmiş ve oluşturulan bu yeni sisteme İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI SİSTEMİ (İTUS) ismi verilmiştir.

Bu uygulamaya ilişkin düzenlemeler ilk taslakta “Genel Esaslar” başlığı altında yer alırken, ikinci taslakta “Özel Esaslar” bölümüne alınmıştır.

Taslakta yer alan açıklamalarda belirtilen genel ve özel şartları sağlayan mükelleflere bağlı oldukları Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından İTUS sertifikası verilecektir. Söz konusu sisteme ilişkin sertifikayı alan mükelleflerin miktarına bakılmaksızın mahsuben iade talepleri ile 10.000 Türk Lirasını aşmayan nakden iade talepleri, iade talebinin yer aldığı beyanname ile iade talep dilekçesinin verilmiş ve aranılan belgelerin ibraz edilmiş olması şartıyla, teminat, vergi inceleme raporu ya da YMM raporu aranmaksızın yerine getirilebilecektir. Bilindiği üzere bu tutarlar her bir istisna işlem türü için ayrı ayrı belirlenmiş olup, 10.000 TL'lik sınır sadece İTUS sertifikası sahibi mükelleflere getirilen bir kolaylıktır.

Öte yandan Tebliğ Taslağı'ndaki açıklamalara göre belirtilen genel şartları sağlayan Dış Ticaret Sermaye Şirketi ve Sektörel Dış Ticaret Şirketi statüsündeki şirketlere başka bir şart aranmaksızın İTUS sertifikası alma kolaylığı da getirilmiştir.

İTUS uygulaması ile nakden iade taleplerinde 10.000 TL'yi aşmayan tutarlar ile ilgili olarak KDV iadesi kontrol raporları sonucunda olumsuzluk tespit edilmeyen tutarların raporun tamamlanma sürecini izleyen 5 iş günü içinde yerine getirilmesi amaçlanmaktadır. Öte yandan nakden iade ile ilgili 10.000 TL'lik sınırın aşılması halinde iade taleplerinin vergi inceleme raporu ya da YMM raporu karşılığında getirileceği ise tabiidir.

Ayrıca söz konusu 10.000 TL'lik tutarı aşan kısmın % 8'i kadar teminat gösterilmesi halinde (dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri için % 4'ü) ise KDV iadesi kontrol raporları sonucunda olumsuzluk tespit edilmeyen tutarların raporun tamamlanma sürecini izleyen 10 iş günü içinde yerine getirilmesi imkanı taslağa eklenmiştir. Tebliğ Taslağı'nda uygulama ile ilgili kesin sürelerin ifade edilmesi mükellefler açısından olumlu olup, iade süreçlerinin hızlanması beklenmektedir.

Bu düzenlemeler dışında Tebliğ taslağında daha önceki düzenlemelerden farklı olarak hem 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği hem de 53 numaralı KDV Sirküleri'nde yer alan düzenlemeler birlikte dikkate alınmış ve 53 numaralı KDV Sirküleri'nde yer alan bazı düzenlemeler Tebliğ bazında yeniden ifade edilmiştir.

Sonuç ve değerlendirme

KDV iadesi talepleri ile ilgili olarak elektronik sisteme geçilmesinden sonra uygulamada önemli değişiklikler olmuş, mükellefler ve müşavirler için daha önce uygulanan ve tabiri caizse ezberlenen işlemler büyük oranda değişmiştir.

Güncel dönemde yapılan ve hâlihazırda yapılması planlanan düzenlemelerden çıkartılabilecek en önemli sonuç, İdarenin artık herhangi bir vergi kayıp ya da kaçığına izin vermeme konusunda daha ciddi tedbirler alma niyetinde olduğudur.

KDV Kanunu'nun 32nci maddesinde sayılan istisna uygulamaları ve bu uygulamalardan kaynaklanan iade taleplerine ilişkin usul ve esasları belirleyen Tebliğ Taslağı incelendiğinde de bu anlayışın daha da netleştiği açıkça anlaşılmaktadır. İdarenin yapılacak bütün iade taleplerinde İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu'nu zorunlu hale getirmesi, fatura düzenleme limitinin altında kalsa bile her bir belgenin yüklenilen KDV listesinde ayrı ayrı gösterilme zorunluluğunun getirilmesi gibi yeni uygulamalar bu anlayışa en önemli örneklerdir.

Öte yandan taslak yayınlanmadan önce de bazı vergi daireleri tarafından uygulanan, kırtasiyeciliği ve iş yükünü azaltan bir takım uygulamaların taslağa eklenmiş olması da hem taraflara kolaylık sağlayacak hem de uygulama birliği getirecektir.

Ayrıca yapılan bazı değişikliklerle sürelerde mükellef lehine getirilen kesin hükümler de Tebliğ yayımlandıktan sonra yapılacak olan iade taleplerinin daha hızlı sonuçlandırılmasına yardım edecektir.



Bedelsiz teslim, promosyon, numune veya eşantiyon teslimlerinin ÖTV karşısındaki durumu

I. Giriş

KDV Kanunu, 1985 yılında, tüketim vergileri alanında yapılan bir reform ile uygulanmaya konulmuş dolaylı bir vergidir. KDV Kanunu'nun uygulanmaya başlamasından sonra, bazı mal veya hizmet gruplarına özellikli olarak uygulanmak üzere özel tüketim vergisi ve özel iletişim vergisi gibi başka dolaylı vergiler de getirilmiştir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun prensipleri bu diğer dolaylı vergilerin uygulanması açısından bir öncü olmuş ve bu diğer Kanunlarda bazı maddelerin uygulanmasında KDV Kanunu'na referans verilmiştir.

Bu konulardan bir tanesi de bedelsiz teslimler ile promosyon, numune veya eşantiyon teslimleridir. Bedelsiz teslimler ve bir malın yanına başka bir malın promosyon olarak verilmesi, numune veya eşantiyon teslimlerinde KDV uygulamasına ilişkin esaslar 25.12.1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. 1995 yılından bu yana konu ile ilgili olarak başka hiçbir tebliğ yayımlanmamış ancak bu konu mükelleflerin yazılı sorularına karşılık verilen özetler bazında birçok kez açıklanmıştır. Bu özetlerin tamamında 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği hükümlerine yer verilmiştir. Bu nedenle, 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği, her ne kadar yayımlanma tarihi eski de olsa, güncelliğini tamamen koruyan bir tebliğdir.

ÖTV Kanunu'ndaki birçok düzenleme KDV Kanunu ile paralellik göstermektedir. Bu makalemizde, ÖTV'ye tabi malların bedelsiz teslimi veya bir malın yanına başka bir malın promosyon olarak verilmesi, numune veya eşantiyon teslimlerinin ÖTV Kanunu açısından uygulaması açıklanmaya çalışılmıştır.

Bedelsiz teslimlerin ÖTV Kanunu açısından değerlendirilmesi

ÖTV Kanunu'nda, KDV Kanunu'ndan farklı olarak verginin konusu ve vergiyi doğuran olay her mal grubu itibarıyla farklılık göstermektedir. Ancak teslim kavramı KDV Kanunu ile aynı şekilde tanımlanmıştır.

ÖTV Kanunu'nun "Tanımlar, teslim ve teslim sayılan haller" başlıklı 2'nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Teslim sayılan haller ise vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi olarak tanımlanmıştır.

Bedelsiz teslimler ise işletmelerin ürettikleri veya ticaretini yaptıkları malların reklamını yapmak ve satışlarını arttırmak amacıyla bir bedel talep etmeksizin müşterilere veya alıcılara teslimidir.

Yukarıda yer verdiğimiz teslim ve teslim sayılan hallerin tanımına bedelsiz teslimler de girmektedir. Aynı KDV Kanunu'nda olduğu gibi, bedelsiz teslimler de ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. Bedelsiz teslim hallerinde hangi matrahın esas alınacağı ise ÖTV Kanunu'nun "Vergileme Ölçüleri ve Matrah" başlıklı 11'inci maddesinde açıklanmıştır. Bu maddede, KDV Kanunu'na aşağıdaki şekilde atıfta bulunulmuştur; Buna göre, ÖTV matrahı;

"(II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder."

Görüldüğü üzere, (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için matrahın belirlenmesinde KDV Kanunu esas alınmıştır. Buna göre, ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahının tespitinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20 ila 27'nci madde hükümleri ile bu hükümlere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir. Bu nedenle, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedel olacağı hükmü uyarınca, bedelsiz verilen mallar için emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanması gerekmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 11'inci maddesinde KDV Kanunu'na atıfta bulunulan (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallardır. Bu listeler dışında kalan (I) sayılı listedeki mallar için ise ÖTV kilogram, metreküp, litre gibi ölçüler dikkate alınarak maktu olarak belirlendiğinden emsal bedel uygulamasına gerek kalmamaktadır. Diğer taraftan, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı ise bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiş olduğundan, herhangi bir bedelsiz teslim durumunda yine bu perakende satış fiyatının matrah olarak kullanılacağı tabiidir.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre,

- ▶ (I) sayılı listede bulunan akaryakıt ürünleri, solvent türevleri ve madeni yağların bedelsiz teslimi durumunda, bedelsiz teslim edilen ürünün kg/lt üzerinden ÖTV hesaplanması,
- ▶ (II) sayılı listede yer alan motorlu araçların bedelsiz teslim edilmesi durumunda emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanması,
- ▶ (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan kolalı gazozlar ve alkollü içeceklerin bedelsiz tesliminde emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanması
- ▶ (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan tütün ürünlerinin bedelsiz tesliminde perakende satış fiyatı üzerinden ÖTV hesaplanması,
- ▶ (IV) sayılı listede yer alan çeşitli elektronik mallar ve kozmetik ürünleri gibi malların bedelsiz tesliminde ise emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanması,

gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özalgede¹ ; (III) sayılı listede yer alan bira ve alkollü içeceklerin imalat ve satışı esnasında bayilere ürünlerin tanıtımını yapmaları, satışlarını arttırmaları için tanıtım maksadıyla gönderilen ürünlerin ÖTV'ye tabi olup olmadığı konusunda görüş talep edilmiş ve "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesine göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedel olacağı hükmü uyarınca, promosyon olarak bedelsiz verilen mallar için emsal bedel üzerinden ÖTV hesaplanacağı tabiidir" şeklinde cevap verilmiştir.

Görüldüğü üzere, tanıtım veya satışları arttırmak amaçlı olsa dahi yapılan bedelsiz teslimler üzerinden ÖTV hesaplanması gerekmektedir.

Promosyon, numune ve eşantıyon teslimlerinin ÖTV Kanunu açısından değerlendirilmesi

Bir malın yanında promosyon olarak başka bir malın verilmesi veya numune ve eşantıyon şeklindeki teslimlere ilişkin olarak ÖTV Kanunu'nda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak konu ile ilgili olarak bedelsiz teslimlerde olduğu gibi, yine KDV Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca işlem yapılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 3/a bendi hükmüyle, vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılmıştır. Aynı hüküm, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi gereğince KDV uygulamasında da geçerlidir.

Diğer taraftan, 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (A/1) bölümünde, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptığı mallara olan talebi koruma veya arttırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal vermeleri şeklinde gerçekleşen işlemlerde promosyon ürünü açısından bedelsiz bir teslimin söz konusu olmadığı, firmanın oluşturduğu katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığına dair açıklamaların ÖTV yönünden de geçerli olacağı yönünde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşleri mevcuttur.

Buna göre, KDV Kanunu'ndaki uygulamalara paralel olarak;

- ▶ ÖTV'ye tabi bir malın yanında ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplamakla promosyon ürünü de ÖTV'ye tabi tutulmuş olmaktadır.
- ▶ ÖTV'ye tabi olmayan mallarla birlikte, satışı ÖTV'ye tabi malların promosyon olarak bedelsiz verilmesi halinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsi geçen 2/3-a maddesi hükmü gereğince kapsama giren mallar için ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, yukarıda bedelsiz teslimler bölümünde bahsettiğimiz üzere, (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için ÖTV'nin emsal bedel üzerinden hesaplanması gerekecektir.

ÖTV'ye tabi malların eşantıyon veya numune olarak verilmesi hallerinde de, yine örnek özalgelerden görüldüğü üzere, 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (A/2) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde ÖTV uygulanmayacağı anlaşılmaktadır.

Organik kozmetik ve organik gıda maddeleri imalatı işi ile iştigal eden firmaya konu ile ilgili verilen bir özalgede² , "Bu hükümlere göre ÖTV Kanunu eki (IV) sayılı listedeki kozmetik ürünlerinin, yukarıda KDV yönünden yapılan açıklamalar kapsamında ticari teamüllere uygun nitelik ve miktarda olmak şartıyla, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde eşantıyon veya numune olarak bedelsiz teslim edilmesi halinde ÖTV hesaplanmayacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir.

¹ İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü tarafından verilen KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.01.37-194 sayılı özalgede

² Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 2.MADDE-353 sayılı 25/04/2011 tarihli özalgede

Özelgede yer alan ifadelerden bedelsiz teslimin ancak ayrıca bir satışa konu olmayacak numune veya eşantiyon şeklinde yapılması halinde ÖTV hesaplanmayacağı anlaşılmaktadır. Numune veya eşantiyon niteliği olmayan bedelsiz teslimlerin ise ÖTV'ye tabi olması gerekmektedir.

Her ne kadar özelgelerde KDV Kanunu'ndaki düzenlemelere yer verilse de, ÖTV Kanunu'nun KDV Kanunu'ndan daha farklı bir mekanizmaya sahip olması ve Kanun'un kendi içinde farklı vergilendirme tekniklerine sahip olmasından dolayı, bedelsiz teslim, promosyon, numune ve eşantiyon şeklindeki teslimlerin ÖTV Kanunu açısından uygulanması bakımından 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği hükümlerinin uygulanması yerine ÖTV Kanunu kapsamında düzenlemeler yapılması ihtiyacı doğmaktadır.

Zira ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusu her bir liste için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre,

- ▶ (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi,
- ▶ (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- ▶ (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- ▶ (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

Ayrıca, her bir listenin vergileme ölçüleri ve vergileme matrahı da farklılık göstermektedir.

Dolayısıyla, bedelsiz teslimler, promosyon, numune ya da eşantiyon şeklindeki teslimlere ilişkin uygulama ÖTV Kanunu'na ekli listeler kapsamında ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Nitekim 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer aldığı gibi, ana ürün ile promosyon ürününün farklı listelerde yer alması veya aynı listede yer alıp da farklı oranlara tabi olması durumunda ne şekilde işlem tesis ettirileceğine ilişkin açıklama yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere konu ile ilgili olarak ÖTV'nin 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde belirtilen hükümlere göre uygulanması gerektiğine ilişkin sadece özelge bazında açıklamalar yapılmıştır.

Nitekim söz konusu uygulamanın liste bazında uygulanmasına ilişkin bir özelgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:³

"Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için miktar üzerinden maktu vergi tutarları, (III) sayılı listedeki mallar için hem miktar üzerinden maktu vergi hem de nispi vergi oranları tespit edilmiştir.

Kanun'un 2'nci maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış

olup, Kanun'un 2/3-a maddesinde ise vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca ÖTV Kanunu'na 5904 Sayılı Kanun'un 19'uncu maddesiyle eklenen geçici 6. madde ile (IV) sayılı listedeki mallardan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı mallar için hesaplanan oransal verginin, bu malların her bir adedi için 40 TL'den az olması halinde orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adedi için 40 TL (2009/15725 sayılı BKK ile 50 TL'den) vergi alınması öngörülmüştür.

Bu durumda ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar ile (III) sayılı listedeki asgari maktu vergi uygulanan mallar ve (IV) sayılı listedeki 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, promosyon, eşantiyon veya numune olarak verilmesi halinde miktarı üzerinden vergilendirme yapılmadığı sürece bu mallar vergi dışı kalacaktır. Diğer bir ifade ile söz konusu malların miktarı üzerinden vergilendirme yapılmaması, bu malların tesliminin vergisiz olmasına neden olacaktır. Dolayısıyla ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallar ile (III) sayılı listedeki asgari maktu vergi uygulanan malların ve (IV) sayılı listedeki 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların promosyon, eşantiyon veya numune olarak tesliminde ÖTV uygulanması gerekmektedir. Buna göre, ÖTV'ye tabi olmayan mallarla birlikte, imal edilen ÖTV'ye tabi malların promosyon, eşantiyon ve numune olarak verilmesi halinde Kanun'un 2/3-a maddesi hükmü gereğince vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, bu kapsama giren mallar için ÖTV'nin hesaplanarak ilgili vergilendirme dönemi içinde beyan edilip ödenmesi gerektiği tabiidir.

Öte yandan yukarıda sayılan haller dışında ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların bedeli üzerinden verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon, eşantiyon ve numune olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplandığı için bu ürünler de ÖTV'ye tabi tutulmuş olacağından, söz konusu mallar için ayrıca ÖTV hesaplanıp beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır."

Yukarıda yer verilen özelgeden anladığımız, ÖTV'nin maktu olarak vergilendirildiği durumlarda, ÖTV'ye tabi malların, ÖTV'ye tabi olan veya olmayan malların yanında promosyon olarak verilmesi durumlarında ÖTV hesaplanması gerektiğidir.

Buna göre, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki mallar (A cetvelinde; akaryakıt ürünleri, doğal gaz, LPG ve benzerleri, B cetvelinde; akaryakita katılabilen solvent türevleri, tiner, bazyaj ve madeni yağlar gibi ürünler) ile (III) sayılı listedeki alkollü içkiler, tütün ve tütün mamulleri ve (IV) sayılı listedeki alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazların, promosyon, eşantiyon veya numune olarak verilmesi halinde ÖTV hesaplanması gerekecektir.

Ek olarak, yukarıda yer verilen özelgede, "verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon, eşantiyon ve numune olarak verilmesi halinde" ifadesinden aynı zamanda,

³ Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.99.16.02-ÖTV-1-32 sayı ve 24/05/2011 tarihli özelge

promosyon olarak teslim edilen ÖTV'ye tabi malların ana ürün ile aynı oranda, dolayısıyla da aynı listede olması gerektiği de anlaşılmaktadır.

Bu durumda, ÖTV'ye tabi bir malın yanında daha düşük oranda ÖTV'ye tabi bir malın promosyon olarak verilmesi ya da ÖTV'ye tabi bir malın yanında daha yüksek oranda ÖTV'ye tabi bir malın promosyon olarak verilmesi durumlarında, promosyon mal için de ÖTV mi hesaplanması gerektiği sorusu ortaya çıkmaktadır.

50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ne göre, ana ürün ile promosyon ürününün KDV oranlarının farklı olması durumu, promosyon ürününün üzerinden yine de KDV hesaplanmaması ancak indirilecek KDV'nin düzeltilmesi yöntemi ile çözülmektedir. Ancak ÖTV'nin indirim mekanizması KDV'den farklı olduğundan bu uygulama ÖTV açısından geçerli olmayacaktır.

Promosyon olarak teslim edilen ÖTV'ye tabi mallara ait ÖTV'nin indirimi

ÖTV Kanunu'nun 9'uncu maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür.⁴

50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının;

- Satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması,

gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu uygulamanın ÖTV için de geçerli olup olmadığı konusunda ise bir belirleme yapılmamıştır. ÖTV'nin indirim mekanizması KDV'den farklıdır. Ancak, ÖTV'de indirim mekanizmasının işleyebilmesi için yüklenilen ÖTV ile hesaplanan ÖTV'nin aynı listede yer alması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, ana ürün ile promosyon ürününün aynı listede yer alması halinde, promosyon olarak teslim edilen malların imalinde kullanılan veya alımında yüklenilen özel tüketim vergisinin ÖTV Kanunu'nun 9. maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılabilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, ÖTV'ye tabi numune ve eşantyon teslimlerinde, yüklenilen ÖTV'nin, firmanın asıl faaliyet konusu ürünü ile aynı listede yer alması durumunda indirim konusu yapılabilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Sonuç

ÖTV her ne kadar KDV gibi bir tüketim vergisi olsa da, her iki verginin vergileme ölçüleri ve uygulaması birbirinden farklılık göstermektedir. Diğer taraftan, ÖTV mevzuatı kendi içinde yeteri kadar açıklamaları olmayan bu nedenle de yeteri kadar anlaşılabilen bir vergidir. Dolayısıyla spesifik bir vergi olan ÖTV'nin, KDV Kanunu'nda yer alan düzenlemelere atıfta bulunularak uygulanmaya çalışılmasının verginin uygulanabilirliğini zorlaştırdığı düşüncesindeyiz.

Bedelsiz teslim, promosyon, numune ve eşantyon şeklindeki teslimlere ilişkin işlemlerin 50 seri numaralı KDV Genel Tebliği'ndeki açıklamalara göre uygulanması gerektiği ise sadece özelge bazında açıklanmıştır. Makalemiz içinde yer alan örnek özelgelerden biri olan 24.05.2011 tarihinde Büyük Mükellefler tarafından verilen özelgede, promosyon teslimlerinde ÖTV uygulaması liste ve oran bazında sınırlandırılmıştır. Her ne kadar uygulamanın liste bazında farklı olması bir gerek gibi görünse de, bu şekilde bir sınırlamanın özelge bazında yapılmasının uygulamada tartışmalara neden olacağı düşüncesindeyiz.

Ayrıca bu özelgelerdeki açıklamalar, promosyon ürünleri için ÖTV uygulanmamasının her liste için aynı olup olmadığı, ana ürün ile promosyon ürününün farklı listelerde yer alması, aynı listede yer alması fakat farklı oranlara tabi olması durumlarına cevap vermemektedir.

Bilindiği üzere, özelgeler vergi hukuku açısından sadece özelgeyi talep eden mükellefi bağlamakta, diğer mükelleflerin ise bu özelgelere dayanarak işlem tesis etmeleri halinde vergi cezalarına maruz kalma risklerini ortadan kaldırmamaktadır.

Bu kapsamda, ÖTV Kanunu ile ilgili olarak gerekli açıklamaların Tebliğ ile yapılması gerektiğini düşünüyoruz. Bu durum mükelleflerin uygulamalarına yön vermek açısından büyük önem arz etmektedir.

⁴ 1 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği

Çevresel düzenlemeler; karbon ticareti ve karbon vergisi

I. Giriş

Modern dünyanın temellerinin atıldığı sanayi devriminden bu yana, farklı dönemlerde, dünyanın farklı noktalarında olsa da büyük ölçekte üretim ve tüketim odaklı bir sistemin içerisinde yer almaktayız. Söz konusu üretim ve tüketim ilişkileri ekonomi biliminin başlangıç noktası olan sonsuz insan ihtiyaçları ile sınırlı kaynaklar teorisi ile paralel olarak gelişmekte ve “kıt kaynakları kullanmak, kıt kaynakları verimli kullanmak ve kıt kaynakları daha verimli kullanmak” şeklinde devam etmektedir. Fakat teorinin temelinde bulunan kaynakların sınırlı oluşu mevcut düzende bir insan ömrünün şahit olmasına çoğu zaman imkân vermemektedir. Diğer bir ifadeyle, dünyadaki bir kaynağın bitişine “şanslı” bir nesil şahit olacakken bu kaynağın bitmesine neden olan sistemi oluşturanlar ise bu dünyada olmayacaklardır.

Aslında bu olgu sürdürülebilir kalkınmanın da temelinde bulunmaktadır. Kalkınmanın, gelişmenin süresiz olarak gelecek nesilleri de kapsadığını savunan bu görüş mevcut üretim ve tüketim ilişkilerini şekillendirmeye çalışmaktadır. Mevcut üretim ve tüketim ilişkileri ise kaynakların kısıtlı oluşunu kabul etmekle beraber, bu kaynakların biteceğini düşünmeden sanayi devriminden bu yana 400 yıldır dünya üzerindeki kaynaklara zarar vermiş, yer yer bitirmiş ya da kullanılamaz hale getirmiştir. Ekolojik sistemin bozulması ile sonuçlanan bu süreci yavaşlatmak ve önüne geçmek için 1997 yılında Kyoto Protokolü¹ imzalanmış ve 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Türkiye 17 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Türkiye’nin Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine Yönelik Kyoto Protokolü’ne katılmasına dair 5836 Sayılı Kanun ile Kyoto Protokolü’ne katılmış ve Protokolü imzalayan 181. ülke olmuştur.

Dünyanın hızla tanıdığı ve başta İskandinav ülkeleri olmak üzere AB üyesi bir kısım ülkelerde fiilen uygulanan karbon vergisine yönelik ülkemizde henüz bir çalışma mevcut değildir. Ancak Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in basına yansıyan son konuşmalarında, ÖTV ve MTV’nin yapısında bir takım değişikliklere gidileceği ve diğer ülkelerde mevcut uygulamalara benzer bir şekilde araçların karbon salınımına göre ek vergilere tabi olmasını sağlayacak düzenlemelerin çalışmalarına başlandığı bildirilmektedir. Nitekim karbon vergisine ilişkin olarak yapılan çalışmalarda verginin ekolojik sisteme sağladığı katkının yanında ciddi bir gelir potansiyeline de sahip olduğu bilinmektedir.

1. Kyoto Protokolü ve karbon ticareti

Ekolojik sistemin bozulmasının en büyük nedenlerinden biri olan sera etkisi dünyadan yansıyan güneş ışınlarının atmosferde bulunan gazlar tarafından tutulmasıdır. Sera etkisinin sonucu olarak, dünya ısınmakta ve “küresel ısınma” olarak nitelendirilen süreç başlamaktadır. Aşırı fosil yakıt kullanımı, sanayileşme, orman alanlarının yok oluşu atmosferdeki, başta karbondioksit olmak üzere sera gazlarını artırmaktadır. 1997 yılında imzalanan Kyoto Protokolü’ne göre, protokolü imzalayan ülkeler karbondioksit ve sera etkisine neden olan gazların salınımını azaltmayı ya da azaltamıyorlarsa, karbon ticareti yolu ile karbon salınımı haklarını arttırmayı taahhüt etmişlerdir. Kyoto Protokolü uyarınca, taraf her ülkeye nüfus ve sanayileşme durumuna göre karbon salınımı miktarları verilmiş olup, fazla karbon

1 Kyoto Protokolü küresel ısınma ve iklim değişikliği konusunda mücadeleyi sağlamaya yönelik uluslararası tek çerçeve. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi içinde imzalanmıştır. Bu protokolü imzalayan ülkeler, karbon dioksit ve sera etkisine neden olan diğer beş gazın salınımını azaltmaya veya bunu yapamıyorlarsa salınım ticareti yoluyla haklarını arttırmaya söz vermişlerdir. Protokol, ülkelerin atmosfere saldıkları karbon miktarını 1990 yılındaki düzeylere düşürmelerini gerekli kılmaktadır. 1997’de imzalanan protokol, 2005’te yürürlüğe girebilmiştir. Çünkü protokolün yürürlüğe girebilmesi için, onaylayan ülkelerin 1990’daki emisyonlarının(atmosfere saldıkları karbon miktarının) yeryüzündeki toplam emisyonun % 55’ini bulması gerekmektedir ve bu orana ancak 8 yılın sonunda Rusya’nın katılımıyla ulaşılabilmektedir.

salınımı gerçekleştiren ülkelerin, daha az karbon salınımı gerçekleştiren ülkelere bu kotaları alması ile karbon kredisi adı verilen metalar oluşmuştur.

Karbon kredisinin metalaşmasının çevresel yatırımları tetikleyeceği ve bu metadan yararlanmak isteyen yatırımcıların uzun vadede daha az karbon salınımı gerçekleştiren ve daha çok karbon kredisi getiren çevresel yatırımlara yoğunlaşacağı planlanmıştır. 2005'ten bu yana karbon kredilerinden yararlanmak isteyen yatırımcılar, birçok farklı ülkede çevresel yatırımlar gerçekleştirmiş ve piyasaya talepten çok daha fazla karbon kredisi sunmuşlardır. Beklenen sonuç olarak karbon kredilerinin piyasa değerleri zamanla düşmüş ve karbon piyasası çökme noktasına gelmiştir.²

Peki piyasanın doğasında olan başarısızlıkları yüzünden, ekolojik sistemin de çöküşü kaçınılmaz mıdır? Kyoto Protokolü sonrası karbon kredilerine olan rağbet kuşkusuz birçok çevresel yatırımı tetiklemiştir. Fakat bu yatırımların sürdürülebilirliği açısından daha önce defalarca olduğu gibi, piyasalara dışarıdan müdahale de çok uzak değildir. Keza Kyoto Protokolü'ne taraf birçok ülke karbon ticaretinin yanında piyasa aktörlerinin etkisinden uzak, çevresel vergileri de uygulamaktadır. Bu çevresel vergilerden en gündemde olanı ve karbon emisyonu ile ilişkili olanı ise karbon vergileridir.

Karbon vergisi ve karbon ticareti sistemlerinin her ikisi de fiyatları ve insan eylemleri neticesinde atmosfere yayılan karbon miktarını ayarlama üzerine kuruludur. Ancak karbon ticareti emisyonun miktarını sabitleyip, karbon fiyatının dalgalanmasına izin verirken, tam tersine karbon vergisi karbon fiyatını sabitleyip emisyon miktarının dalgalanmasına izin vermektedir.³

2. Karbon vergileri ve dünya uygulamaları

Devletlerin en önemli kaynakları şüphesiz vergilerdir. Devletlerin vergilendirme yetkisi, verginin meşruluğu için vazgeçilmezdir. Her ne kadar Devlet tanımı tarih boyunca birçok filozofça tartışılmış olsa da bugün egemen gücün Devlet olduğu aşikârdır. Rousseau'nun toplum sözleşmesinden, Hobbes'un "human wolf" tanımına ya da Gramsci'nin "hegemonya"sına kadar iktidar tanımlamaları değişse bile, devlet var olmuş ve olmaya devam edecektir ve varlığının devamında da en önemli kaynağı vergilerdir.

Vergilerin gelir yönüyle beraber, devleti oluşturan halkın üzerindeki sosyal etkileri de tartışılmazdır. Tüketim alışkanlıklarından, üretim biçimlerine kadar vergiler toplumların üzerinde etkilidir. Aynı şekilde toplumların alışkanlıkları da üzerlerindeki vergileri etkilemekte ve toplumlara göre değişiklik gösteren vergileri meydana getirmektedir.

Bu karşılıklı ilişkiyle beraber, son dönemde konusu itibarıyla gündeme gelen en yeni vergi türü de karbon vergileridir. Toplumların hızlı sanayileşmesi sonucu çevreye verdikleri zararlar devletleri bu sorunu çözmeye itmiştir. Karbon vergilerinin devletlere yeni gelirler sağlayacağı açıktır fakat bu verginin gelir yönünden ziyade, sosyal getirileri daha fazla olacaktır. Hızlı sanayileşmenin negatif dışsallıklarının sonuçları sosyal amaçlı böyle vergiler ile ortadan kalkabilecektir.

Karbon vergilemesinin en temeldeki amacı, 1992 yılında Rio Çevre ve Kalkınma Deklarasyonu'nda da benimsenen "kirleten öder" ilkesi olarak nitelendirilen Piqouvan vergi yaklaşımına benzer şekilde, çevre tüketiminin maliyetine parasal olarak katılımların sağlanmasıdır.

Karbon vergilerinin dünya genelinde uygulanma alanları ise gün geçtikçe artmaktadır. Dünyada uygulanan çevresel vergiler ile ilgili 57⁴ ülkede gerçekleştirilen ve vergi uzmanları tarafından cevaplandırılan bir ankete göre;

- Söz konusu 57 ülkenin, 38'inde⁵ çevresel vergiler uygulanmaktadır.
- Çevresel vergiler uygulanan ülkelerin 19⁶ tanesinde bu vergiler karbon salınımı ile ilişkilidir.
- Çevresel vergisi bulunan 24⁷ ülke ise aynı zamanda Kyoto Protokolü kapsamında karbon kredilerinin ticaretini de gerçekleştirmektedir.

Bahsi geçen ankette, var ise; ülkelere uygulamakta oldukları çevresel vergilerin ayrıntıları sorulmuş, uygulama alanları araştırılmıştır. Aynı zamanda bu ülkelerin Kyoto Protokolü'nü imzalayan ülkelerin taraf oldukları zorunlu karbon kredisi ticareti alanında aktif olarak yer alıp almadıkları ve Kyoto Protokolü kapsamında zorunluluğu bulunmayan ve piyasa değeri zorunlu karbon kredilerine oranla daha düşük olan gönüllü karbon kredisi piyasalarında⁸ yer alıp almadıkları sorulmuştur.

Anket cevaplarında karbon salınımını baz alarak vergilendirme gerçekleştiren bir çok ülke olduğu gibi bu yeni trende ayak uyduran ve vergi sistemlerinde karbon salınımına yer veren ülkeler de mevcuttur.

Örnek olarak İngiltere tüketicilerin kullandıkları kömür, doğalgaz, elektrik gibi enerji kaynaklarından ÖTV benzeri bir kez alınan CCL isimli vergi için 1 Nisan 2013 tarihinden itibaren karbon salınımı içerikli limitler uygulanmaya başlanmıştır. CCL vergisi KDV benzeri bir zincir oluşturmayan, bir kereye mahsus olarak alınan bir vergi konumundadır. Elektrik, doğalgaz, LPG ve kömür olarak 4 farklı enerji kaynağı üzerinden alınan bu vergi, yenilenebilir kaynaklar kullanarak bu yakıtların üretilmesi halinde ise alınmamaktadır.

² UN-Led carbon market 'close to collapse', Financial Times, 02.10.2012, <http://www.ft.com>,

³ Doç.Dr.ÇELİKAYA Ali, "Karbon Vergisi ve Dünyadaki Uygulamasının Değerlendirilmesi (Carbon Tax And Evaluation Of Its World Applications)" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:276, Eylül 2011, s.5

⁴ Arnavutluk, Arjantin, Ermenistan, Avustralya, Barbados, Botswana, Bulgaristan, Şili, Çin, Curacao, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Dominik Cumhuriyeti, Ekvator Ginesi, Fiji, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Almanya, Guam, Guatemala, Macaristan, Hindistan, İtalya, Jamaika, Japonya, Kuzey Kore Cumhuriyeti, Litvanya, Makedonya, Malavi, Malta, Moldova, Namibiya, Hollanda, Yeni Zelanda, Paraguay, Filipinler, Romanya, Singapur, Slovakya, Güney Afrika Cumhuriyeti, İspanya, İsveç, İsviçre, Tanzanya, Tayland, Trinidad ve Tobago, Ukrayna, İngiltere, Zambiya, Letonya, İzlanda, Meksika, Portekiz, Ukrayna, Fas.

⁵ Arnavutluk, Ermenistan, Avustralya, Botswana, Bulgaristan, Çin, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Ekvator Ginesi, Fiji, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, Hindistan, İtalya, Japonya, Litvanya, Malta, Moldavya, Hollanda, Filipinler, Romanya, Slovakya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İsviçre, Tanzanya, Trinidad ve Tobago, İngiltere, Zambiya, Letonya, İzlanda, Meksika, Portekiz, Ukrayna, Fas.

⁶ Arnavutluk, Avustralya, Danimarka, Finlandiya, Hindistan, Japonya, Litvanya, Moldova, Hollanda, Filipinler, Romanya, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere, Zambiya, Letonya, İzlanda.

⁷ Avustralya, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, Hindistan, İtalya, Japonya, Litvanya, Moldova, Hollanda, Romanya, Slovakya, İspanya, İsveç, İsviçre, İngiltere, Letonya, İzlanda, Portekiz, Ukrayna.

⁸ Gönüllü Karbon Piyasaları; hükümetlerin iklim değişikliği ile mücadele hedefleri ve politikalarından bağımsız olarak geliştirilmiş, iş dünyasından, yerel yönetimler, STK ve bireylere kadar ilgili her kesimin karbon denkleştirme amacı ile katılım sağlayabileceği niteliğe sahip piyasalardır. İklim değişikliği ve etkileri konusunda artan kamuoyu bilinci ve karbon denkleştirmenin güvenilir bir önem stratejisi olduğu gerçeğinin kabul görmesi bu piyasaların son yıllarda hızla gelişmesini sağlamıştır. Bu piyasada ticareti yapılan emisyon kredilerine Voluntary Emission Reduction Units -VER adı verilmektedir. Faaliyetleri çerçevesinde oluşturdukları (atmosfere salınımları gerçekleştirdikleri) sera gazlarını dengelemek isteyen firmalar emisyon miktarlarını hesaplarlar (karbon ayak izlerini ölçerek) bu emisyonlarını azaltmak ve dengelemek için emisyon azaltımı sağlayan projelerin üretmiş oldukları karbon kredilerini sosyal sorumluluk prensibi çerçevesinde satın almaktadırlar.(<http://www.karbonkayit.cob.gov.tr>)

Karbon salınımı ile ilgili en yeni vergilerden biri de Japonya'da uygulanmaya başlayacaktır. Adım adım 1 Nisan 2015 tarihinde yürürlüğe girecek bu yeni vergide; küresel ısınmaya karşı petrol çıkartanlar ve petrol ithalatçıları ek vergiler ile karşı karşıya kalacaklardır.

Çevreyi korumaya yönelik bu vergilere koşulsuz destek verenler olduğu gibi, kuşkusuz bu vergilere katlanmak zorunda kalanlar tarafından itirazlar da gelmektedir. Nitekim Fransa'da 1 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe girmesi gereken karbon vergisi gelen itirazlar sonucu Anayasa Mahkemesine takılmış ve uygulamaya geçmeden son bulmuştur.

Ülkelerin bu tür çevresel vergileri farklılıklar gösterse bile, bölgesel oluşumlarda bu konuya yabancı kalmamakta ve bölgelerinde geçerli olacak uygulamalara gitmektedirler. Bunlardan birisi Avrupa Birliği'nin, AB karayolu taşımacılığı için üretilmekte olan motorlu taşıtların uyması gereken standartlarını direktiflerle belirlemesidir. Bu çerçevede emisyon standartları araç tipine göre (binek, hafif, ağır) ve araçların yakıt tipine göre (benzin, LPG vb.) çeşitlendirilmiş olup belirli zaman aralıkları ile güncellenerek daha da kısıtlayıcı hale gelmektedir. Araç sayısı ve araç kullanım miktarının giderek artmakta olması, ulaşım sektöründen ve özellikle karayolu ulaşımından kaynaklanan yerel emisyonların ve sera gazlarının artmasına neden olmasından dolayı AB üyesi ülkeler motorlu taşıtların vergilendirilmesinde geleneksel silindir hacmi, yaş, ağırlık gibi spesifik ölçüleri terk ederek araçların yaydığı CO₂ miktarını esas almaya başlamıştır.

Dünyada uygulanan mevcut karbon vergilerini özetlemek gerekirse; belirli sınırlardan daha fazla karbon salınımı gerçekleştirenler, fazla karbon salınımı için ek vergiler ödemektedirler. Bu ek vergiler için üreticilerin iki seçeneği bulunmaktadır. Üreticiler bu vergileri ya tüketiciye yansıtmakta ve ürünlerinin fiyatlarını arttırarak rekabetten geri kalmayı göze alabilmekte ya da ek vergilerin maliyetine katlanarak karlılıklarını düşürmektedirler. Bu ek vergiler sonrasında çevreye verilen zararların negatif dışsallıklarının maliyetleri çevreyi kirletenlere yansıtılmakta ve karbon salınımı fazla üreticiler çevre dostu yatırımlara özendirilmektedir.

Karbon vergisinde mükellef daha önce de belirtildiği üzere "kirleten öder prensibi" gereğince kirleten yani fosil yakıt tüketen birey/firma olacaktır. Karbon vergisi, iş dünyasına ve hane halklarına enerji tüketiminde kullanmak için satıldığı (toptan/perakende) sırada fosil yakıtlar üzerine tüketim vergisi şeklinde salınacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir durum verginin fiyat mekanizması içerisinde yansıtılıp yansıtılmadığıdır. Verginin yansımaları olarak addedilen bu durum karbon vergilerinde etkinliğin azaltılmasına sebebiyet verecektir. Genelde dolaylı vergilerde (KDV, ÖTV, BSMV gibi muamele ve tüketim üzerinden alınan vergiler) gördüğümüz verginin yansımaları; vergi yükünün asıl mükellef tarafından fiyat mekanizmasıyla başkaları (genelde nihai tüketici) üzerine devredilmesidir.⁹

3. Türkiye, karbon ticareti ve karbon vergisi

Türkiye'nin Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine Yönelik Kyoto Protokolü'ne katılmasına dair 5836 Sayılı Kanun, 17 Şubat 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasının ardından, Bakanlar Kurulu Kararı da 13 Mayıs 2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Böylelikle Türkiye, protokolü imzalayan 181. ülke olmuştur.

Kyoto Protokolü'nü imzalayan ülkeler gelişmişlik düzeyleri, nüfusları gibi birçok farklı kistas ile farklı sınıflara ayrılmakta ve protokolün gerekliliklerini bu şekilde yerine getirmektedirler. Bu farklı sınıflandırmalar sonucu karbon kredisinin pazarında zorunlu ya da gönüllü aktör olunması sonucu çıkmaktadır. Türkiye'de firmalar, sivil toplum kuruluşları vb. gerçekleştirdikleri projeler sonucu karbon kredilerini şu anda gönüllü piyasalarda değerlendirmektedirler.

Gönüllü Karbon Piyasaları, bireylerin, kurum ve kuruluşların, firmaların, sivil toplum örgütlerinin faaliyetleri sonucu oluşan sera gazı salınımlarının gönüllü olarak azaltımını, dengeleyebilmesini kolaylaştırmak amacıyla oluşturulan bir pazardır.

Bu süreç, Kyoto Protokolü kapsamında zorunlu olarak uygulanan mekanizmalara benzer bir süreçtir. Kamunun bu sürece ulusal yükümlülükler kapsamında dâhil olmaması, gönüllü karbon piyasalarını Kyoto Protokolü kapsamındaki zorunlu süreçlerden ayıran en önemli farklılıkların başında gelmektedir.¹⁰

Hali hazırda Türkiye, her ne kadar Kyoto Protokolü'nün emisyon ticaretine konu olan mekanizmalardan yararlanmıyorsa da; bu mekanizmalardan bağımsız olarak işleyen, çevresel ve sosyal sorumluluk ilkesi çerçevesinde kurulmuş Gönüllü Karbon Piyasası'na yönelik projeler 2005 yılından beri Türkiye'de geliştirilmekte ve uygulanmaktadır.

Türkiye'de Gönüllü Karbon Piyasalarında geliştirilen proje türleri ve emisyon azaltımlarına ilişkin veriler Mayıs 2012 itibarıyla aşağıdaki gibidir.¹¹

Proje Türü	Proje Sayısı	Yıllık Sera Gazı Azaltımı (ton CO ₂ eşdeğeri)
Hidroelektrik	119	5.367.035
Rüzgar	59	5.267.055
Bio-gaz	2	100.884
Jeotermal	5	285.309
Enerji Verimliliği	3	96.246
Atıktan Enerji Üretimi (Çöp-gaz)	13	2.741.890
TOPLAM	201	13.858.419

Gönüllü karbon piyasalarında geliştirilen projelerde yenilenebilir enerji kaynaklarına verilen ağırlık sürpriz değildir. Nitekim 18.05.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5346 sayılı "Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi

⁹ Özdemir Serkan, "Vergileme Tekniği Açısından Karbon Vergisinin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2013

¹⁰ Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı Yenilenebilir Enerji Genel Müdürlüğü, <http://www.eie.gov.tr>

¹¹ Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü, Karbon Piyasalarına İlişkin Not, <http://www.sanayi.gov.tr>

Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanun” ile yenilenebilir enerji ile ilgili yasal ve geniş bir çerçeve oluşturulmuştur. Bu Kanun ile yenilenebilir enerjiye sabit fiyat garantisi, prim garantisi, kotaya dayalı yeşil sertifikalar gibi avantajlar sağlanmış ve sık sık protestolar ile haberdar olduğumuz hidroelektrik santraller gibi yenilenebilir enerji kaynaklarına yatırımlar yoğunlaşmıştır.

Gelinen noktada karbon vergisi tüm dünyada hızla yayılmakta ve başta İskandinav ülkeleri olmak üzere bir kısım AB üyesi ülkede fiilen uygulanmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gibi federal ülkelerde eyalet bazında uygulanmasına başlanmıştır. Asya’da dünyanın en büyük emisyon kaynaklarından biri olarak gösterilen Endonezya’da eleştirilere rağmen en iyi seçeneğin vergileme olduğu görüşü ağırlık kazanmıştır. Dünyadaki gelişmeleri yakından takip eden Türkiye’de işgücünün vergi yükünün yüksekliğini ve CO₂ emisyonunu çevreye verdiği zararları göz önünde bulundurarak ciddi bir çevre vergisi reformu gerçekleştirmek durumundadır. Nitekim motorlu taşıtların vergilendirilmesinde emisyonu esas alan yeni bir vergileme modelinin hükümet programında yer aldığı bilinmektedir.¹²

Nitekim Türkiye’nin AB uyum sürecinde, Kyoto Protokolü’ne imza atmasının ardından bir takım sorumluluklar yüklenmiş bulunmaktadır. AB ülkelerinde olduğu gibi, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde hava kirliliğine neden olan karbonmonoksit salınımına bağlı vergilendirme kaçınılmaz olacaktır.

Şu anda, Türkiye’de karbon salınımı ile ilgili mevcut bir vergi ise bulunmamaktadır. Ancak, emisyon değerlerinin Sanayi Bakanlığından veya ithal edilen araçlar için AB’den alınmış tip onayında veya teknik belgesinde yazması bir zorunluluktur. Bununla birlikte, Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in basına yansıyan açıklamalarında ÖTV ve MTV’nin yapısında bir takım değişikliklere gidileceği belirtilmiştir. Söz konusu değişiklikler ile araçların karbon salınımına göre ek vergilere tabi olması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda yakın zamanda Türkiye’nin de dolaylı vergiler sisteminde dünyada gündemden düşmeyen karbon vergilerine yer vermesi kaçınılmazdır. Ekonomisi hızla büyüyen, üreten, ürettikçe gelişen, dünyanın en hızlı büyüyen ekonomileri arasında yer alan Türkiye’nin çok geç kalınmadan yatırımları çevresel olarak şekillendirecek yaptırımlara gitmesi gerekmektedir. Mevcut vergilere eklenecek yeni vergiler piyasaların gelişmesini engelleyeceği savı dikkate alınarak çevresel vergilerden kaçınmak sadece sürdürülebilir kalkınmayı baltalamak olacaktır. Mevcut vergileri istisnalar ve muafiyetler ile çevresel hale getirmek de çok geç kalınmadan alınabilecek tedbirlerin arasındadır. Hem piyasa aktörlerine ek vergi yükü getirmeyecek bu uygulamalar piyasanın taşları ile oynamayacak hem de çevresel yatırımları teşvik edecektir.



¹² Doç.Dr.ÇELİKKAYA Ali, “Karbon Vergisi ve Dünyadaki Uygulamasının Değerlendirilmesi (Carbon Tax And Evaluation Of Its World Applications)” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:276, Eylül 20011, s.11

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler ve dünyadaki uygulamalar

I. Giriş

Vergi, bireylerin kararlarını ve tercihlerini etkileme hususunda caydırıcı bir niteliğe sahiptir. Bu sebeple vergilendirmeye sadece Devlet'in gelir elde etme aracı olarak bakmak doğru değildir. Vergilendirme ayrıca Devlet'in sosyal politikasını toplum zeminine yayma konusunda ve çevresel, toplumsal politikalarını rahatça uygulayabilmesinde temel dayanak noktasını oluşturur. Vergilerin klasik amacı olan mali amaç, Devlet'in üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği kamu harcamalarının finansmanını karşılamayı ifade etmektedir. Vergilerin mali (fiskal) amacı olarak ifade edilen bu amaç vergilerin tarihi gelişim süreci içinde daima rol oynamıştır. Ancak günümüzde bu vergilerin klasik amacı değişime uğramıştır. Artık kamu giderlerini karşılama amacı yanında, ekonomik ve sosyal yapı ile ilgili çeşitli etkilerin oluşturulması amacıyla da vergilere başvurulabilmektedir.¹

Bu bağlamda alınan vergilerin insanların zihinlerinde bir külfetten çok çevresel ve sosyal anlamda gelişmenin gerekliliği olarak algılanması bilincinin yaratılması önem arz eder. Çevreye olan duyarlılığın artırılması ve Anayasa'nın 56/2 (Çevreyi geliştirmek ve korumak) ve 73/1 (Mali güce göre vergilendirilme) maddelerine bağlılığın sürdürülmesi bu doğrultuda, hem mali güce göre vergilendirme kriterinin sağlanması hem de çevreye olan sorumluluğun yerine getirilmesi hususunda önem taşımaktadır.

Günümüzde önemini gittikçe arttıran sürdürülebilirlik politikası açısından da bu durum çok kritik. Artık bu konudaki politikalar sorunları üstünkörü ortadan kaldırarak değil; mevcut olan yapıları koruyarak geliştirmek ekseninde hayat buluyor. Dünya ülkeleri açısından mevcut kaynakların korunarak geliştirilmesini sağlamak bu bağlamda önem arz ediyor. Sanayileşme ve beraberinde çevrede oluşturduğu tahribat, ekonomik kalkınmanın sadece yüzeysel bir ilerleyiş kaydetmesi ve daha büyük problemlerin doğmasıyla sonuçlanıyor. Bu durum da kalkınmada önemli açıklıklara yol açıyor. Çevre konusu, bu noktada sürdürülebilir politika açısından en önemli konulardan birisidir. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) bu anlamdaki çalışmaların merkezinde yer almakta, tüm modeller bu çerçevede ekseninde hız kazanmaktadır. Ülkemizdeki vergilendirme sistemi bu aşamada önem arz ediyor; çünkü bu sayede sürdürülebilirlik kapsamında gerekli bütçenin sağlanması mümkün olabilecektir.

Son zamanlarda dünyadaki vergileme trendi sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesi için çevreye verdiği zararın oranına göre motorlu taşıtlar üzerinden alınan verginin belirlenmesidir. Ancak Türkiye'de motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin temel prensibi dünya vergi trendinin gerisinde kalmıştır. Makalemizde motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler ve dünyada nasıl uygulandığı hakkında araştırmalara yer verilmiştir.

Özel tüketim vergisi ve gelişim süreci

Vergiler, genel anlamda gelir, harcama ve servet üzerinden alınır. Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler; katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), servet üzerinden alınan vergiler ise emlak vergisi (EV), motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ile veraset ve intikal vergisi (VİV) ağırlıklıdır.

¹ AKDOĞAN, s. 122, 134; Mali amaç dışı vergileme için bkz. GÖKER, s. 11 vd.

Katma değer vergisinin ülkemizde uygulama alanı bulmasının ardından ÖTV'nin de getirilmesiyle Türk vergi sistemindeki aksaklıklar toparlanmaya çalışılmıştır. Türkiye'de ÖTV'den önce gider vergileri ve 1970 yılında Finansman Kanunu ile uygulamaya konulan işletme vergisi uygulanmaktaydı. ÖTV Türkiye açısından 1950'lerde uygulanmaya başlanan istihsal vergisinin bir devamı niteliğindedir. İstihsal vergisi ise Devlet'in ve sair kamu kurumlarının mal üretenden aldıkları verginin adıdır. ÖTV 1985 yılında kaldırılan bu verginin bir devamı niteliğindedir.

ÖTV'nin uygulama alanlarına baktığımızda da karşımıza hep az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkeler çıkmaktadır. Bunun nedenini sorguladığımızda ise dolaysız olarak alınan vergilerin sistematik açıdan daha güçlü bir mali yapı gerektirdiğini, bu sebeple de dolaylı vergiler uygulanarak bu ülkelerdeki vergi tikanıklıklarının aşılmasına çalışıldığını görürüz. ÖTV genel anlamda lüks mallar ve keyif verici ürünleri hedef olsa da bazı durumlarda sanayi malzemeleri ve bazı hizmetleri de kapsayabilmektedir. ÖTV'ye neden ihtiyaç duyulduğu açıkken ÖTV'de uygulanan oran ve ÖTV'nin kapsadığı malların bu verginin getiriliş amacına uygunluk sağlanması önem arz eder.

Türkiye'de ÖTV'ye geçişin bazı ana nedenleri mevcuttur. Bu sebeplerin başında da kuşkusuz yukarıda da sözünü ettiğimiz vergi sisteminin basitleştirilmesi amacı yatmaktadır. Türkiye'nin gelişmekte olan ülkeler arasında yer alması ve dolaysız vergilerin gerektirdiği güçlü mali yapıdan yoksun olması sebebiyle vergi sisteminin basitleştirmek ve tahsilatını arttırmak amacıyla ÖTV'ye ihtiyaç duyulmuştur.

İkinci ana sebep ise Avrupa Birliği'ne uyum sürecindeki kıstaslardır. Helsinki Zirvesi ile Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne aday adaylığının kabulü neticesinde Türkiye'de gümrük vergisi kapsamında diğer AB ülkelerine uyum sağlama gerekliliği ortaya çıkmıştır. Avrupa Topluluğu ile Gümrük Birliği'ne geçiş arasındaki yasal sürecin 1 Ocak 1966 yılında başlamasıyla birlikte de değişim süreci hız kazanmıştır. Gümrük Birliği'ne geçişle birlikte Avrupa Birliği ve Serbest Mübadele Birliği ülkelerinden ithalde alınan vergiler, gümrük vergisi ve her türlü vergi, fon uygulanması kaldırılmıştır. Bunun yanında üçüncü ülkelerle yapılan ithalatta da AB'nin ortak tarifesinin uygulanmasına karar verilmiştir. Bu sebeple oluşan vergi açığını doldurmak kapsamında ise ÖTV'nin uygulanma gerekliliğinin doğduğu düşünülmektedir.²

Özel tüketim vergisinin uygulandığı sektörleri incelediğimiz zaman ise birçok farklı alan da uygulanmakta olduğunu görmekteyiz. Bu farklı sektörlerden, ÖTV'nin uygulandığı otomotiv sektörü ise makalemizin konusu içerisinde.

ÖTV'nin otomotiv sektöründe uygulamasına baktığımızda Kanun'a ekli (II) sayılı listede çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarına yer verildiğini görürüz. Söz konusu araçlar için ÖTV uygulamasında bu araçların kayıt ve tescile tabi olması durumuna göre iki farklı durum söz konusudur. Kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı ile kayıt ve tescile tabi olmayanların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi özel tüketim vergisine tabidir.

Motorlu taşıtlar vergisi ve gelişim süreci

MTV, servet üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Bu verginin tarihçesine baktığımızda da özel servet unsuru olan ve motorsuz taşıt vasfı gören hayvanlar üzerinden bir vergilendirmenin söz konusu olduğunu görmekteyiz. Dönemin koşullarında hayvanlar taşıt olarak değerlendirilmekte, hayvan sahipleri ise vergi mükellefi olarak görülmektedir. Görüldüğü üzere uygulama oldukça eskilere dayanmaktadır. Türkiye'ye baktığımızda 1957 yılında çıkarılan Hususi Otomobil Vergisi Kanunu ile MTV'nin alımına başlanmıştır. Bu noktada verginin belirlenmesinde temel etken ise taşıtların ağırlıklarıdır. Sonrasında 1963 yılına gittiğimizde, motorlu kara taşıtları vergisi ile durumun özellikli ve sadece kara taşıtları kapsamında ele alındığını görüyoruz. Sürecin MTV olarak kabul edilmesi ve durumun kara taşıtlarından çıkıp tüm motorlu vasıtaları kapsamı ise 1980 yılına uzamaktadır. Bu uygulamayla birlikte uçaklar, helikopterler, deniz taşıtları da verginin konusuna alınmıştır. Bu çerçevede oldukça önemli bir dönüm noktası oluşturmaktadır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda motorlu taşıtlara ilişkin tanımlamalara yer verilmektedir. Kanun'un ekindeki tarifelerde ise taşıt türüne göre farklı olarak belirlenen vergi tutarları gösterilmektedir. Kanun'a ekli 4 adet tarife bulunmaktadır.

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler (I) sayılı tarife göre vergilendirilir. Vergilendirme kriterleri motor silindir hacmi ve araç yaşdır.

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları, (II) sayılı tarife göre vergilendirilir. Bu tarifedeki araçlarda ticari nitelik göze çarpmaktadır. Vergilendirilme kriterleri ise azami toplam ağırlık, yük ya da yolcu sayısı, motor silindir hacmi ve araç yaşdır.

(III) sayılı tarife ise 5897 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle 30.06.2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarife yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneleri kapsamaktaydı; taşıt cinsi, motor gücü, yaş durumu belli başlı vergilendirilme kriterleriydi.

(IV) sayılı tarifede yer alanlar ise hava taşıtlarıdır. Azami kalkış ağırlığı, taşıtların yaşları vergilendirilme kriterlerini oluşturmaktadır.

Motorlu taşıtlar açısından değerlendirme

MTV tutarlarının tespit edildiği tarifeleri incelediğimizde ve eski uygulamaları da göz önünde bulundurduğumuzda taşıtların ağırlıkları üzerinden alınan verginin kaldırılıp bunun motor silindir hacmi üzerinde yoğunlaştırıldığını görmekteyiz.³ Motor silindir hacmine göre bir taşıta sahip olmak ise zenginlik belirtisi olarak değerlendirilmekte ve MTV'nin Türkiye'de servet üzerinden alınan bir vergi olduğunu göstermektedir. Diğer önemli nokta ise taşıtların yaşlarıdır. Türk vergi sisteminde araç yaşının artışı servet üzerinde bir azalma olarak algılandığından araç yaşının artışına bağlı olarak vergi tutarı da düşmektedir. Bu noktadaki yaş tespit sınırı ise 3 yıldır. Bu noktada ise 0 km bir araç ile 3 yaşındaki bir aracın aynı kriter

² Sayışyat Dergisi Sayı: 52 Çarpar Mustafa

³ https://dosya.sakarya.edu.tr/.../999985407_tvs_gelir_vergisi_ticari_kaza.

göre vergilendirilmesi sorunu çıkmakta, bu da bir adaletsizliğe yol açmaktadır.

Diğer bir eleştiri noktası ise farklı fiyat aralığında aynı motor silindir hacmine sahip olan araçların aynı kriterde vergilendirilmesi durumudur. Görüldüğü üzere Türkiye'den yola çıktığımızda vergilendirme hususunda servet kavramının en önemli kriter olduğunu ve çevresel faktörlerin dikkate alınmadığını görmekteyiz. Taşıt ağırlığı hususu ise ülkemizde kamyon, çekici gibi araçların ağırlıklarının artışına bağlı olarak daha fazla yük taşıma kapasitesi oluşturacağı, bunun ise servet üzerinde bir artış yarattığı bu nedenle ağırlık arttıkça alınan verginin de artması Türkiye için ana unsur iken; AB ülkeleri açısından taşıtın ağırlığına bağlı olarak artan verginin ana nedeni çevreye ve yola vereceği zararın da artacağıdır. Ülkemizde (I) sayılı tarifede ağırlık kriteri olarak çıkarıldıysa da, (II) sayılı tarifedeki vergilendirmenin temel kriteri olarak yerini korumaktadır.

Özel tüketim vergisi açısından değerlendirme

ÖTV açısından bir değerlendirme yaptığımızda, motorlu taşıt sahibi olmanın bir servet belirtisi olarak algılanmasından ötürü ÖTV'ye tabi olduğunu görmekteyiz. Ülkemizde motorlu taşıtlar üzerinden alınan ÖTV'nin ise diğer ülkelere nazaran oldukça yüksek olması ise dikkat çekicidir. Danimarka dışındaki AB ülkelerinin çoğunda motorlu taşıt alımında uygulanan ÖTV oranı oldukça düşüktür. Ülkemizde ise önce aracın satış bedeli üzerinden ÖTV hesaplanmakta sonrasında hesaplanan ÖTV tutarı KDV matrahına eklenmekte ve ardından KDV hesaplanmaktadır. Bu da vergi üzerinden vergi alınması sonucunu doğurmaktadır.

Oysa AB ülkelerindeki uygulamada, motor silindir hacminin artmasıyla doğru orantılı olarak aracın çevreye yayacağı kirliliğin de arttığı varsayımının dikkate alındığı görülmektedir. Durumu diğer ülkeleri baz alarak incelediğimizde, özellikle AB ülkelerindeki uygulamalar değerlendirildiğinde, motorlu taşıt alımında ÖTV uygulanmadığını, bunun yerine araç tescil belgesi veya satış vergisi adı altında vergiler alındığını görmekteyiz.

ÖTV; belirli mal ve ürünler üzerinden maktu veya oransal olarak alınan bir harcama vergisi olarak tanımlanıyor ve amaç olarak lüks mallar, çevreye zararlı ürünler, sağlığa zararlı ürünlerin tüketimini azaltmak kapsamında uygulanması beklenen bir vergi çeşidi olarak göze çarpıyor. Bizim eleştiri konumuz ise ÖTV konusunda çevresel faktörlerin es geçilip bunun üzerinden alınan ÖTV'nin çevresel faktörlere bağlı olarak değil, mükellef üzerinde bir ağırlık oluşturacak kadar yüksek oranlarda alınması doğrultusunda. Sonuçta bu anlayışı değiştirmek için öncelikle yapılması gereken, motorlu taşıt üzerinden alınan verginin servet üzerinde yoğunlaşmak yerine çevre bağlamında bir sisteme oturtulmasıdır.

Sonuç olarak ÖTV'nin ülkemizde uygulanma amacı ve süreci AB'ye üyelik ve gümrük vergilerinin kayıplarını azaltmak olsa da AB'ye üye ülkelerde bu oranın çok altında bir oran uygulanması tereddüt oluşturmaktadır. ÖTV'nin getirilmesi ise Hazine açısından kolaylık sağlarken; mükellef üzerinde ağır

bir yük oluşturmaktadır. Bir takım ülkelere yönelik yaptığımız araştırmada;

- ▶ Motorlu taşıtlara ÖTV uygulayıp uygulamadıkları
- ▶ Buradaki vergilendirme kriterinin ne olduğu
- ▶ Sadece yeni araçları mı kapsadığı
- ▶ Vergilendirmenin hangi aşamada (ithalat-satış-üretim) devreye girdiği
- ▶ ÖTV' nin dışında başka vergilendirmelerin söz konusu olup olmadığı
- ▶ Bu vergilendirmenin kurumlar vergisinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı
- ▶ Araç bakım masraflarından da vergi alınıp alınmadığı

soruları cevaplanmaya çalışılmıştır.

Bu sorulara istinaden bir kıyaslama yaptığımızda İngiltere'de 2001 yılından itibaren CO₂ emisyonuna bağlı bir vergi alındığını görmekteyiz. Zambiya'da ise MTV üzerinden ÖTV alınmakta ve vergilendirmede kriter motor silindir hacmi olarak değerlendirilmekte, bunun yanında yol vergisi de alınmaktadır. Bu bağlamda bir Avrupa ülkesi olan İngiltere ile bir Afrika ülkesi olan Zambiya'nın durumu nasıl farklı açılardan değerlendirdiğini görmekteyiz. AB ülkeleri içinde yüksek oranda ÖTV alınan bir ülke olarak Danimarka'yı görebiliriz. Danimarka'daki uygulamada aracın satış fiyatı ve aracın niteliğine göre yolcu kapasitesi gibi etkenler rol oynamaktadır. Bunun yanında CO₂ emisyonu da bir kriter olarak değerlendirilmektedir. Danimarka'da ayrıca kamyonet ve binek otomobiller için vergi, otomobilin ömrü boyunca alınmaktadır. Bu vergi otomobilin yakıt tüketimine dayanmaktadır. Kamyonlar için özellikle otoyal emisyon standartları baz alınmaktadır. Ayrıca otomobilin mülkiyetinde bir değişiklik söz konusu olduğunda plakanın değişim sürecinde cüzi bir ücret alınmaktadır. Kayıt sırasında yapılan vergilendirmede ise daha önce Danimarka'da kayıtlı olmayan ve ikinci el araba için bir kez ödenen araç tescil vergisi alınmaktadır. Bu da göstermektedir ki diğer AB ülkelerine kıyasla Danimarka'da ÖTV uygulaması geniş bir dilimi kapsamaktadır.

İsveç ise bu bağlamda ele alınması gereken değişik ülkelere birisi. Bu sebeple oradaki uygulamaya değinmekte de fayda var. İsveç'te motorlu taşıtlar üzerindeki satış vergisi 2001'de yürürlükten kaldırılmıştır. Aracın yaşı, ağırlığı ve karbon emisyon oranları vergilendirmedeki temel etkenleri oluşturmakta, bunun yanı sıra MTV ve yol vergisi kurum kazancında indirim olarak kabul görmektedir. Motorlu aracın mülkiyetine istinaden MTV alınmakta, 12 ton veya daha fazlasıyla kurulan nakliye taşımacılığında ek olarak yol vergisi alınmaktadır. İsveç'teki iki şehirde, Stockholm ve Göteborg, trafik ve araç yoğunluğundan kaynaklanan vergilerin uygulandığını görmekteyiz. İsveç'te de sistemin çevre vergisine odaklandığı dikkat çekiyor; çünkü İsveç'te araçların yaydığı karbon emisyon oranı AB ülkelerine göre oldukça yüksek ve bu yüksekliğe rağmen İsveç'te hala büyük motorlu araçlar tercih edilmektedir.

AB ülkelerini değerlendirdiğimizde; Almanya için 2009 yılında yeniden düzenlenmiş, daha öncesinde MTV'yi baz alan sistem karbon emisyonu ve araçların benzin veya dizel olarak

sınıflandırmasına dayalı olarak genişletilmiştir. İngiltere’de ise 2001 yılı itibarıyla motorlu taşıtların vergilendirilmesinde karbon emisyonu baz alınmaya başlanmıştır. Fransa’da 2008 yılından itibaren karbon emisyonlu sisteme geçiş yapmıştır ve bu ödül-ceza sistemiyle pekiştirilmiştir. Karbon salınımı az olan yeni araçların alınımında bir ödül sistemi uygulanmaktadır. Bu sistemin bir çekicilik yaratacağı ve tüketici tercihlerinde değişiklik yapılacağı umulmaktadır. İrlanda’da ise tescil vergisi uygulanmakta ve MTV’nin 2008 yılından itibaren karbon emisyonuna dayalı olarak yürütüldüğünü görmekteyiz. Avrupa Birliği ülkelerinin motorlu taşıtların yaydığı emisyon miktarlarını azaltmaya yönelik çabaları çevrenin korunması bakımından olumlu sonuçlar vermektedir.⁴ Elektrikli araçların AB ülkelerinde teşvik edilmesi, birliğin çevreye duyarlılık konusundaki hassasiyetini de ortaya koymaktadır. Bu genellemeye rağmen İtalya ve Lüksemburg’ta diğer AB ülkelerinin aksine elektrikli araçlara bir teşvik uygulaması söz konusu değildir. Hırvatistan’ın konuya ilişkin çalışmaları ise AB’ye üyelik kapsamında çevre konusundaki duyarlılığını göstermeye yöneliktir.

Dominik Cumhuriyeti, Portekiz, Letonya, Gana, Hırvatistan, İspanya, İrlanda, İsveç, Finlandiya karbon sürümü konusunda duyarlılık gösteren ülkeler olarak yer alıyorlar. İrlanda’da Fransa’daki ödül sistemine benzer bir uygulama yapılarak, çevreye duyarlı araçlara vergisel anlamda bir kolaylık sağlanıyor. Bunun yanı sıra motorlu taşıtlarla ilgili olarak Romanya’da özel tüketime dayalı vergi olmasa da bir takım dolaylı vergiler mevcut; bunlar yerel vergiler ve çevre vergileri. Bu vergilendirilmelerin sonucunun kurum kazancına etkisi ise pek çok ülkede kullanım amacının ticari olup olmaması noktasında belirleyicilik kazanıyor.

Çek Cumhuriyeti’nde araç ticari amaçla kullanılıyorsa bir yol vergisi alınmaktadır. Kayıt sırasında ödenen ücret ve çevrebilim vergisi ise araç alımına ilişkin diğer ödemeleri göstermektedir. Hollanda’da araçların fiyatı ve karbon sürümleri göz önünde bulundurularak bir vergilendirme yapıldığını görmekteyiz. Vergi bir defaya mahsus olarak kayıt sırasında alınıyor. İkinci el araçlar bu alanın dışında tutuluyor.

AB ülkelerinin yanı sıra dünyanın diğer ülkelerinde bu uygulamaların nasıl yürütüldüğüne bakacak olursak, Japonya’da ÖTV’ den ziyade MTV benzeri vergiler alındığı gözlemlenmektedir. Bunun yanında Avustralya’daki sistemi incelediğimizde ağırlık, aracın niteliği (yük ya da yolcu taşıma noktasında), yakıt cinsi gibi etkenlerin uygulamada olduğunu saptamaktayız. Otomobil edinme vergisi, otomobil vergisi, otomobil tonaj vergisi, vergilendirmede belli başlı kıstaslardır. Otomobil vergisi yıllık olarak alınmakta, otomobil edinme vergisi aracın ilk alınışında söz konusu olmakta, araç tonaj vergisi ise her iki yılda araç muayenesi kapsamında alınmaktadır. Nambia’da ise 2012 ve 2013 bütçesinde çevreye duyarlı politikalar yürütmek adına bir planlama yapılarak vergilendirme sağlanmaya çalışılmaktadır. Etiyopya’da ise çevreye duyarlılık kapsamında bir verginin getirilmesi hususunda çalışmalar başlatılmıştır. Aruba, Şili, Guam gibi ülkelerde ise çevreye duyarlılık kapsamında bir adım atılmadığını, sistemin motor silindir hacmi, taşıtın ağırlığı, yük ve yolcu kapasitesi bağlamında sürdürüldüğünü görmekteyiz.

Sonuç

Motorlu taşıtlara uygulanan vergilerin dünyadaki uygulamalarına yukarıda yer verilmiştir. Bu uygulamalarda göze çarpan, Avrupa ülkelerinin motorlu taşıtlar üzerinden aldığı vergilerde kriter olarak araçların çevreye vermiş olduğu zararın dikkate alınmasıdır. Ancak daha az gelişmiş ülkeler bu vergileri servet üzerinden alarak, vergi gelirlerini arttırmayı amaçlamaktadır.

Türkiye’de binek otomobillerin motorlarının silindir hacmine göre belirlenen ÖTV oranları en düşük % 37 iken, bu oran % 130’a kadar çıkmaktadır ki, bu durum araç fiyatından çok daha yüksek bir vergilendirmeye sebep olmaktadır. ÖTV oranı ticari araçlar için çok daha düşük olarak belirlenmiş olmasına rağmen yine de ÖTV dahil fiyat üzerinden ayrıca hesaplanan KDV de dikkate alındığında bu araçlar için de yüklenilen vergi oldukça yüksek olmaktadır. Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak;

2012 model 0 kilometre kamyon.
Araç Ağırlığı: 5.000- 10.000 arası

(II)Sayıllı ÖTV listesi tarifesine göre;

Araç Satış Fiyatı	140.157,35
ÖTV Oranı	% 4
ÖTV Tutarı	5.606,29
KDV Matrahı	145.763,64
KDV Tutarı	26.237,46
Yıllık Ödenmesi Gereken MTV tutarı	1.874,00
Tüketiciye Maliyeti	173.875,10

Satış fiyatı 140.157,35 olan bir aracın tüketiciye vergi maliyeti 33.717,75 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu tüketici üzerindeki vergi yüküdür. Bu vergi miktarı gerek servet üzerinden gerekse çevreye duyarlılık kapsamında alınsa dahi oran çok yüksektir. Dünyanın diğer ülkelerine baktığımızda araç alımında Türkiye’deki vergi yükünün oldukça yüksek olduğunu görmekteyiz.

ÖTV üzerinden KDV alındığı bunun da vergi üzerinden vergi alındığı anlamı taşıdığı açıktır. Mali güce göre vergilendirme ilkesine de aykırılık teşkil eden bu durum mükellef üzerinde ağır bir yük oluşturmaktadır. MTV açısından da aracın motor silindir hacmi ve yaşının esas alınarak vergileme yapılması mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Bunun yerine çevreye duyarlılık kriterinin getirilmesi daha anlamlı olacaktır. Fransa’nın uyguladığı sistemde çevreye duyarlılık gösteren araçlara sağlanan teşvikler etkileyici olabilir. Ödül sistemi bu bağlamda uygulanabilir bir sistem. Bu önermelerin dışında elektrikli taşıtlar üzerinden alınan vergilerin aynı silindir hacmine sahip araçlara göre daha düşük bir oranda belirlenmesi, Türkiye’nin dünyadaki vergileme trendine yaklaşmasına doğru bir adım olarak değerlendirilebilir.

General principles regarding the calculation of VAT amount included in exempt transactions and the radical changes in the Draft Communiqué

The “VAT amount included in” the exempt transaction refers to the refundable VAT amount in terms of fully exempt transactions. In our article, we examined the regulations, methods and principles pertaining to calculation of the VAT amount included in the transaction.

The VAT included in transactions is composed of the following three elements.

- a) VAT amounts directly incurred due to production or purchase of goods
- b) VAT amounts indirectly incurred pertaining to the exempt transaction (general management, marketing, sales, distribution and financing expenses)
- c) Taxes incurred due to fixed assets pertaining to the exempt transaction.

Certain general principles to be considered while calculating refundable VAT amounts have been changed in accordance with the new regulations in the Draft Communiqué published on the website of the Revenue Administration.

Taxpayers who prefer setting aside shares for manufactured goods from general expenses must use the procedure they utilize in this transaction also in the refund calculation. This determination means that manufacturing companies which do not set aside shares for products and the commercial companies which are not manufacturers cannot receive refunds of the taxes incurred due to general expenses.

The principle stipulating that it is not important whether or not the tax included in a transaction raising refund right pertaining to the incurred amounts apart from fixed assets is recovered via deduction in previous periods is changed as covering all incurred taxes included in the transaction raising refund right in the Draft Communiqué. In case that the Draft Communiqué is published in its current form, it will be required to determine whether the taxes subject to refund have been recovered via deduction by periods as of the period they are refunded. This procedure will be performed via comparison of “included VAT and carry-forward VAT” in the related periods.

Currently, exceeding 18% of the transactional amount that raises refund right due to directly incurred amounts is considered as a ground for inspection and if the explanations are deemed sufficient, the amounts in question are refunded. It is also possible to provide this explanation via Sworn-in CPA report. On the other hand, the VAT amounts incurred from fixed assets which could not be refunded due to upper limit can be subjected to refund in the following periods. In the Draft Communiqué, the upper limit for VAT amounts refundable in a period is maintained; however, a condition has been introduced which stipulates that if the upper limit is exceeded due to directly incurred amounts, the exceeding part shall only be refunded in accordance with the result of tax inspection and the explanations of taxpayers or Sworn-in CPAs shall not be sufficient. On the other hand, excluding from the draft the communiqué regulation which enables the refund of VAT incurred for the fixed assets that could not be previously refunded due to the upper limit in the following periods removes the opportunity to refund the fixed asset and general expense taxes that could not be previously refunded due to the upper limit in following periods; penalizes particularly the enterprises making investments and causes the taxes paid by them to remain as burdens on them.

Most of the tax offices continue to demand calculation table although it is not among the information and documents that have to be submitted in refund requests. This necessity has also been considered in the Draft Communiqué and "calculation table" has been included again among the documents that have to be submitted. For this reason, from now on it does not make any difference to discuss whether the list of incurrence is required or not. The companies having difficulty in preparing these lists had better established the necessary program infrastructure immediately.

Taxpayers who do not perform accurate calculations for refundable VAT would face the problem of constantly increasing carry-forward VAT amount or undergo the risk of penalized assessment due to unjust refund. In case that the regulations in the currently published Draft Communiqué become definite, it is clear that the logic of calculation will significantly change. In such a case, review of the present applications as a whole would be mandatory.

VAT liability in applications downloaded from the Internet

1. Introduction

Parallel to the developments in technology and in the Internet, electronic commerce is also accelerating; however, tax regulations sometimes fail to meet this rapid development. Taxation of electronic commerce, which has been in question but has not been addressed for many years, has been included in the agenda of the Ministry of Finance as a result of the gradual increase in the volume of transactions conducted online.

2. Subject of VAT

As per article 1 of the VAT Law, importation of all types of goods and services is subject to value added tax. The same article states that whether or not those conducting the transactions are Turkish nationals and whether or not their residence or workplace or legal headquarters are located in Turkey shall not change the nature of transactions and shall not prevent taxation.

3. Criteria of benefiting from the service

Article 6 of the VAT Law stipulates that if services are rendered in Turkey or are benefited from in Turkey, they will be deemed to have been performed in Turkey.

4. Who is a taxpayer?

According to tax laws, taxpayer is a real or legal person obliged to fulfill its tax liability. Article 8 of the VAT Law has defined the concept of taxpayer.

5. The concept of responsible party

According to the definition titled "Tax Responsible Party" in

article 9 of the VAT Law, the party responsible for VAT in services performed or benefited from in Turkey shall be the domestic party benefiting from the service.

6. Who is responsible for tax?

Article 9 of the VAT Law contains regulations on tax responsibility in the context of securing tax receivables. The responsible party is liable to fully and accurately calculate and declare the tax it is liable to collect, and to pay the accrued tax in due time.

7. VAT General Communiqué series no. 117 and the expanding scope of tax responsibility

The purpose of tax responsibility is to secure tax receivables. In this regard, for services procured from abroad, the whole VAT amount calculated on the transaction amount shall be paid to the tax office by the purchasers of goods or services by being declared in the VAT Return no. 2, under the application of full withholding as per Communiqué Series No. 117.

8. Paid applications

According to VAT Communiqué Series No. 117, paid applications downloaded to mobile phones from the Internet must be subjected to reverse charge VAT withholding and declared, regardless of their price.

9. Free applications

VAT General Communiqué Series No. 50 has made explanations on goods provided free of charge for promotional purposes. When we review the explanations in the Communiqué, we infer that the applications downloaded free of charge are not fully covered by the definition of promotion. As per article 27 of the VAT Law, in cases where the transaction does not have any value or its value is unknown, the tax base shall be the precedent value depending on the nature of the transaction. In case the transaction value is lower than the precedent value and this cannot be justified by the taxpayer on the basis of valid grounds, precedent value shall serve as the tax base.

10. It is true that there has been a boom in commerce, but how will taxation be applied?

This fast progress in technology and high volume of transactions conducted on the Internet also call the attention of Ministry of Finance. The Ministry of Finance is of the opinion that the transaction is subject to Turkish VAT, and users downloading the applications to their mobile phones should be liable to declare and pay the VAT amount to be calculated on this transaction because the resident company does not have any VAT liability in Turkey.

11. How do other countries tax e-commerce?

The results of a survey answered by tax professionals in 44 countries show the mechanisms established by countries to tax the programs downloaded from the Internet. Taxation of these services does not create any problem in countries which allow tax liability only in terms of VAT. Also, either the real person

residing in the country and benefiting from the service or the legal entity not registered for tax liability but selling the service declare and pay the VAT on these service fees through tax registration only for VAT purposes; therefore, countries are not subject to any tax loss.

12. The difficult situation where the Turkish tax system does/cannot apply taxation

Turkish Tax Authority is determined to focus on users with regard to the applications downloaded from the Internet and activities conducted online. Tax Authority is trying to develop a tool which allows control while finding and taxing the users downloading the applications. In this regard, the intensive use of credit cards may enable the authority to detect the users through the databases of banks and collect VAT on purchasers' credit card statements.

13. Conclusion

The increase in the applications downloaded from the Internet has led the Ministry of Finance to focus on this matter and take action to apply withholding tax. In this context, the Authority will either enable registration only for VAT purposes or collect VAT through a new system it will develop.

Foreign transporters and foreigners participating in fairs and exhibitions held in Turkey, did you know that you can receive VAT refund without registering for tax liability?

Article 11/1-b of the VAT Law states that value added taxes paid by those who do not have residence, workplace, legal and business headquarters in Turkey for the goods and services purchased for their transportation activities and for goods and services purchased for their participation in fair and exhibitions shall be refunded provided that they are reciprocal. The Ministry of Finance has been authorized to determine the goods and services benefiting from the refund as well as the principles and procedures for the application of refund.

Parallel to this development, under the reciprocity principle, entrepreneurs of relevant countries who meet the requirements in article 11 of the VAT Law and participate in the fairs and exhibitions held in Turkey have been allowed to deduct the VAT they have incurred for these activities in Turkey. On the basis of the reciprocity principle, Turkish entrepreneurs may also receive the refund of the VAT which they have paid abroad.

The purpose of this regulation, which was added to the Law in 2001, was both to entitle Turkish entrepreneurs to receive

the refund of the taxes they pay abroad under the reciprocity principle and to take action in line with the harmonization with the EU.

Who may benefit from the exemption?

VAT General Communiqué 90/1 has specified the persons entitled to receive refund.

Foreign persons/firms carrying out transportation activities or foreign persons and organizations participating in fairs and exhibitions are entitled to refund. (VATGC/90/8)

VAT General Communiqué 90/4 on the other hand has specified the documents which the individuals must complete in their own countries in order to be entitled to receive refund.

Which countries are subject to reciprocity?

Although the article has been in effect since 30.12.2011, the Ministry of Finance has exercised its authority for determining the procedures and principles relating to application of the article for the first time in VAT General Communiqué series no. 90 on 06.11.2003, and has announced the countries subject to reciprocity in the VAT General Circular series no. 60 promulgated on 08.08.2011.

Accordingly, the countries subject to the reciprocity principle for VAT refund purposes are as follows:

Bosnia and Herzegovina	Netherlands	Norway
Bulgaria	Ireland	Portugal
Denmark	Switzerland	Romania
Finland	Italy	Slovakia
France	Malta	Slovenia

Is there a minimum purchase amount?

In the scope of this exemption, the minimum amount of the goods and services to be purchased (excluding VAT) is equal to the invoice issuing limit stipulated in article 232 of the Tax Procedures Law and applied in the relevant period. This amount may include multiple goods or service provided that they benefit from exemption. (VATGC/90/2)

Invoice issuing limit in article 232 of the Tax Procedures Law has been determined as TL 800 for 2013. (TPLGC/422)

Which Tax Office will pay the refund?

Provided that it is reciprocal, refund of the value added tax paid for these transactions shall be paid by Transportation Tax Administration of Istanbul for transportation activities; if the tax is related to the participation in fairs and exhibitions, the refund shall be paid by the tax office determined by the revenue office located in the place where the activity was carried out. (VATGC/90/5)

The draft Communiqué states that the refund may be paid by the tax office determined by the Tax Office Directorate (if not

any, by the Revenue Office) located in the place where the participation in fair and exhibition took place.

Application period for refund

As per the explanations in VATGC/90/6, the conditions for claiming refund have been specified, and it has been stated that the refund may be paid in cash or by bank transfer.

Regulations in effect do not provide any explanation on the latest date when the refund claim may be filed or how many retrospective years are covered by the practice. The draft Communiqué on the other hand states that refund may be claimed as of the quarterly periods of the calendar year and until the end of the year following the invoice date at the latest; therefore, it has both prevented monthly refund and limited the period in which refund can be claimed.

Which documents should be prepared for refund?

VATGC/90/7 lists the documents required for refund.

VATGC/90/9 states that the application shall be filed through a petition submitted to the tax office and lists the documents to be attached to the petition.

How will be the refund paid?

- Refund claims not exceeding TL 1.000 (determined in VAT General Communiqué series no. 92) shall be paid without demanding any inspection report and guarantee if the documents required for refund are submitted. (VATGC/90/10)

- If the refundable amount exceeds TL 1.000, the refund claims shall be evaluated according to the conclusion of the tax inspection report. If guarantee is provided, refund may be paid without waiting for an inspection report; however, the guarantee shall be released depending on the tax inspection report. The tax office shall attach a copy of the inspection report to the payment voucher; if guarantee has been provided, it shall attach a copy of the notice of receipt related to the guarantee.

The guarantee must be a letter of guarantee, one of the guarantee types listed in article 10 of the Law No. 6183. This letter of guarantee must be issued by banks or private finance institutions operating under the Banking Law no. 4389 without including any restrictive condition regarding its conversion into cash.

Since persons entitled to refund in this scope do not have any tax liability, therefore do not have any tax payables in Turkey, tax and SSI premium payables of themselves, their shareholders and taxpayers from whom they purchase goods or services as well as import taxes may not be subjected to refund through deduction. (VATGC/90/10)

According to the new regulation in the draft Communiqué, refund claims exceeding TL 1.000 may be settled with Sworn-in Certified Public Accountant report upon request.

Besides, if refund is claimed by providing guarantee, the

guarantee shall be released on the basis of the tax inspection report or Sworn-in CPA report.

Conclusion

The purpose of value added tax refund in the scope of article 11/1-b of the VAT Law is to contribute to the increase in trade under the principle of fair taxation of trade and the reciprocity principle.

As many entrepreneurs who do not have any residence, workplace, legal and business headquarters in Turkey are unaware such a refund mechanism, there are very few applications filed to the Transportation Tax Office.

In terms of compliance with the principle of fair taxation of trade, it is important to provide information on refund to the persons who conduct transportation activities and meet the conditions in article 11/1-b of the VAT Law.

Views and evaluations pertaining to the "General Principles" in the Draft Communiqué on exemption practices in VAT applications

Together with the electronic applications introduced with the VAT Circular no. 53, VAT refund transactions were modified, became more complicated for both taxpayers and accountants and a period requiring both knowledge and effort began.

In addition to these technical changes, fundamental changes were also indicated in terms of legislation; and after the VAT General Communiqué series no. (119) which regulates the procedures and principles pertaining to the transactions subject to reduced rate and which introduced significant changes in June last year; in February, a draft communiqué was published, which determines the procedures and principles pertaining to exemption practices regulated in the points listed in the article 32 of the VAT Law and the refund request related to these practices. After the suggestions of those performing the practice and the evaluations of the Revenue Administration, the draft in question was updated in April and submitted for the views and suggestions of the authorities.

Our article evaluates the "General Principles" in the section titled "General Rules and Explanations on VAT Refund Procedures and Principles", which is one of the regulations included in the draft communiqué; and we have reached the following conclusions by stating the innovations, advantages provided to taxpayers and the regulations complicating the procedures as compared to the previous applications.

Pertaining to the VAT refund requests, the practices underwent significant changes after changing over to electronic system and the processes that are previously applied for tax payers and accountants and that are, so to say, memorized have been considerably changed.

The most significant conclusion to be reached from the regulations introduced in the current period and planned to be introduced is that the Administration intends to take more severe precautions to prevent any tax losses or evasion.

This understanding becomes clearer when the exemption practices regulated under the points listed in the article 32 of the VAT Law and the draft communiqué determining the procedures and principles regarding the refund requests resulting from these practices are examined. The most significant examples to this conception are the new practices obligated by the Administration for all refund requests such as the Calculation Table for VAT Requested as Refund and demonstration of each document separately in the imposed VAT list even if they are below the invoicing limit.

On the other hand, addition of certain practices to the draft reducing paperwork and work load which were performed by some tax offices also before the publication of the draft will provide convenience to parties and unity to practices.

Besides, the definite judgement on the maturity periods introduced with some changes in favor of taxpayers will also enable faster results of refund requests to be submitted after the publication of the Communiqué.

SCT status of free of charge deliveries and deliveries of promotional products, samples or specimen

Contrary to VAT Law, the subject of taxation and the event giving rise to taxation varies for each group of goods in the SCT Law. However, the concept of delivery is described in the same way as the VAT Law.

Under the article 2 of the SCT Law titled "**Definitions, deliveries and situations deemed as delivery**", delivery is described as the transfer of the right of disposal pertaining to goods by the owner or those acting on his behalf, to the buyer or those acting on the buyer's behalf. Situations deemed as delivery on the other hand are described as the use, spending, withdrawal of the goods subject to tax from the enterprise in any manner whatsoever for purposes other than manufacturing of taxable goods, or transfer of the goods subject to tax to company's employees under names such as wage, premium, bonus, gift, and donation.

Free of charge deliveries involve the delivery of goods manufactured or traded by enterprises, to customers or buyers without collecting any amounts in return in order to advertise such goods and boost their sales.

The definition of delivery and situations deemed as delivery we have specified above covers free of charge deliveries as well. Free of charge deliveries are also subject to SCT, just like the VAT Law. The base that will be used in free of charge deliveries on the other hand is explained under the article 11

of the SCT Law titled "Taxation Measures and Tax Base". The determination of the tax base for goods in the lists no. (II), (III) [except the ones in Schedule (B)] and (IV) is based on the VAT Law. Accordingly, in the determination of the VAT base which will constitute basis for the SCT base, the provisions of the articles 20 to 27 of the Value Added Tax Law and the explanations provided in the Value Added Tax General Communiqués with respect to these provisions must be taken into account. For this reason, SCT must be calculated over the precedent value for goods delivered free of charge, as per the provision of the article 27 of the VAT Law, according to which the precedent value shall constitute the tax base in cases of transactions with no value or with an unknown value and in cases where the transaction value is denoted in non-monetary values such as goods, benefits and services.

As explained above, SCT must be calculated on free of charge deliveries, even if they were performed for promotional purposes or to boost sales.

There is no regulation in the SCT Law regarding the delivery of another product for promotion purposes along with a product or deliveries of samples and specimen. However, the issue is subject to regulations of the VAT Law, just like the free of charge deliveries.

As per the provision of the clause 3/a of the article 2 of the Special Consumption Tax Law, use, spending, withdrawal of the goods subject to tax from the enterprise in any manner whatsoever for purposes other than manufacturing of taxable goods, or transfer of the goods subject to tax to company's employees under names such as wage, premium, bonus, gift, and donation are deemed as delivery. The same provision is also applicable in VAT application, pursuant to the article 3 of the Value Added Tax Law.

Furthermore, according to the explanations provided in the section (A/1) of the Value Added Tax General Communiqué series no. 50, transactions where companies deliver another product in addition to a product in order to expand their economic activity, compete with similar enterprises and protect or boost the demand to the goods they manufacture or sell, do not involve a free of charge delivery in terms of the promotional product and VAT does not need to be calculated in the delivery of promotional goods taxed within the added value created by the company to customers. There are opinions provided by the Revenue Administration, according to which these explanations would be applicable in terms of SCT as well.

Although the tax rulings mention the regulations in the VAT Law, since the SCT Law has a different mechanism than the VAT law and involves different taxation techniques, regulations should be introduced in the scope of the SCT Law rather than implementation of the provisions of the VAT General Communiqué series no. 50, with respect to the treatment of free of charge deliveries and deliveries of promotional products, samples and specimen under the SCT Law.

This is due to the fact that the taxation measures and base of taxation in each list are different. The explanations in the tax ruling issue by the Ministry of Finance regarding the matter do not provide an answer regarding whether SCT applicability for promotional products is the same for each list and do not clarify

situations where the main product and the promotional product are in different lists or are subject to different rates even if they are in the same list. It is important that explanations are provided with a communiqué in respect of the SCT Law, so as to guide the applications of taxpayers.

Environmental regulations - carbon trade and carbon tax

In order to slow down and prevent the process resulting in the deterioration of the ecological system, Kyoto Protocol was signed in 1997¹ and became effective in 2005. Turkey became a party to the Kyoto Protocol upon the promulgation of Law no. 5836 on Turkey's Accession to Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change in the Official Gazette no. 27144 dated 17 February 2009. Therefore, Turkey became the 181st country having signed the Kyoto Protocol.

There is not any study in Turkey regarding carbon tax, which has been rapidly recognized worldwide and is actually applied in some EU countries, particularly in Scandinavian countries. However, according to the latest press speeches of the Turkey's Minister of Finance, Mehmet Şimşek, there will be certain changes in the structure of SCT (Special Consumption Tax) and MTV (Motor Vehicles Tax), and the government has already started to work on regulations which will subject vehicles to additional taxes according to their carbon emission, similar to the current applications in other countries. Studies on carbon tax have shown that the tax does not only contribute to the ecological system but also has a significant potential for generating revenue.

1. Kyoto Protocol and carbon emission trading

According to Kyoto Protocol signed in 1997, countries party to the protocol have undertaken to reduce the emission of carbon dioxide and the gases causing greenhouse effect or to increase their carbon emission quota by carbon emission trading if they cannot reduce the emission. Kyoto Protocol has attributed certain carbon emission quantities to contracting states depending on their population and industrialization; countries with high carbon emissions have acquired the quotas of countries with lower carbon emissions, and the commodities called "carbon credit" have therefore emerged.

It was planned that the commodification of carbon credit would trigger environmental investments and the investors willing to benefit from this commodity would focus on environmental investments with lower carbon emission and higher returns of carbon credit in the long term. Investors willing to utilize carbon

credit have made environmental investments in many different countries and have supplied the market with carbon credit more than demand since 2005. As an anticipated result, market value of carbon credit has gradually decreased and the carbon market has come to a collapse.

Is the collapse of ecological system inevitable because of the failures which are part of the market's nature? After the Kyoto Protocol, demand for carbon credits has certainly triggered many environmental investments. However, in terms of the sustainability of these investments, external intervention into markets does not seem very far, as it happened many times before. Also, many contracting states party to the Kyoto Protocol also apply environmental taxes free from the market actors' influence in addition to carbon emission trading. The most topical one of these environmental taxes, also the one most related to carbon emission is carbon tax.

2. Carbon taxes and global applications

The most recent tax type which has gained interest due to its subject is carbon tax. Environmental damages caused by countries due to rapid industrialization have prompted governments to solve this problem. Carbon taxes will apparently generate new revenues for countries, but this tax will mostly yield social returns rather than monetary returns. Outcomes of negative externalities of rapid industrialization can be eliminated by such taxes with social purposes.

The main purpose of carbon taxation is to ensure monetary participation in the cost of environmental consumption, similar to the Pigouvian tax approach defined as "polluter pays" and also adopted in 1992 Rio Declaration on Environment and Development.

Application scope of carbon taxes is gradually increasing across the world. According to a survey about global environmental taxes conducted in 57² countries and responded by tax professionals;

- ▶ 38³ of these 57 countries apply environmental taxes.
- ▶ In 19⁴ countries of the countries applying environmental taxes, these taxes are related to carbon emission.
- ▶ 24⁵ countries which apply environmental taxes also conduct carbon credit trading under the Kyoto Protocol.

In the survey, countries have been asked the details of the environmental taxes they apply, if any, and their scope of application has been examined. Countries have also been asked whether they are actively engaged in carbon credit trading mandatory for countries party to the Kyoto Protocol and whether they are actively engaged in the markets of voluntary carbon credits⁶ which are not mandatory as per the Kyoto Protocol and whose market value is lower than mandatory carbon credits.

1 UN-Led carbon market 'close to collapse', *Financial Times*, 02.10.2012, <http://www.ft.com>,

2 Albania, Argentina, Armenia, Australia, Barbados, Botswana, Bulgaria, Chile, China, Curacao, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Dominican Republic, Equatorial Guinea, Fiji, Finland, France, Georgia, Germany, Guam, Guatemala, Hungary, India, Italy, Jamaica, Japan, Republic of North Korea, Lithuania, Macedonia, Malawi, Malta, Moldova, Namibia, Netherlands, New Zealand, Paraguay, Philippines, Romania, Singapore, Slovakia, Republic of South Africa, Spain, Sweden, Switzerland, Tanzania, Thailand, Trinidad and Tobago, Ukraine, UK, Zambia, Latvia, Iceland, Mexico, Portugal, Ukraine, Morocco.

3 Albania, Armenia, Australia, Botswana, Bulgaria, China, Czech Republic, Denmark, Equatorial Guinea, Fiji, Finland, France, Germany, Hungary, India, Italy, Japan, Lithuania, Malta, Moldova, Netherlands, Philippines, Romania, Slovakia, South Africa, Spain, Sweden, Switzerland, Tanzania, Trinidad and Tobago, UK, Zambia, Latvia, Iceland, Mexico, Portugal, Ukraine, Morocco.

4 Albania, Australia, Denmark, Finland, India, Japan, Lithuania, Moldova, Netherlands, Philippines, Romania, South Africa, Spain, Sweden, Switzerland, UK, Zambia, Latvia, Iceland.

5 Australia, Bulgaria, Czech Republic, Denmark, Finland, France, Germany, Hungary, India, Italy, Japan, Lithuania, Moldova, Netherlands, Romania, Slovakia, Spain, Sweden, Switzerland, UK, Latvia, Iceland, Portugal, Ukraine.

6 Voluntary Carbon Markets are the markets which are developed independently from governments' objectives and policies regarding the struggles against climate change and which can be attended by everyone including the business world, local administrations, NGOs and individuals for the purpose of carbon offsetting. These markets have rapidly developed in recent years due to the increasing public awareness about climate change and its effects as well as acknowledgment of the fact that carbon offsetting is a reliable measure strategy. Emission credits traded in this market are called Voluntary Emission Reduction Units -VER. Companies who want to balance the greenhouse gases they create (emit to the atmosphere) as a result of their activities calculate their emission quantities (by measuring their carbon footprints). Afterwards, in the framework of social responsibility principle, they purchase the carbon credits produced by projects providing emission reduction in order to reduce and balance their emission. (<http://www.karbonkayit.cb.gov.tr>)

According to the responses in the survey, there are many countries which apply taxation on the basis of carbon emission, whereas there are also countries which keep up with this new trend and include carbon emission in their tax systems.

For example, as from 1 April 2013, UK has started to apply limits related to carbon emission for a tax called "CCL", which is a one-time tax similar to SCT and collected on energy resources such as coal, natural gas, electricity etc. used by consumers. Unlike VAT, CCL does not create any chain and is collected for once. Being collected on four different energy resources, i.e. electricity, natural gas, LPG and coal, this tax is not collected if these fuels are produced by using renewable resources.

One of the most recent taxes related to carbon emission will be started to be applied in Japan. This new tax, which will gradually become effective on 1 April 2015, will impose additional taxes on petroleum explorers and petroleum importers in order to fight global warming.

To sum up the current carbon taxes applied across the world, those whose carbon emission is higher than defined limits pay additional taxes for their excessive carbon emission. Producers have two options for these additional taxes; they prefer either to take the risk of falling behind the competition by charging these taxes to consumers and increasing the price of their products or incur the cost of additional taxes and reduce their profitability. Costs of environmental damages and negative externalities are charged to polluters, and producers with high carbon emission are therefore encouraged to make environmental-friendly investments.

3. Carbon emission trading and carbon tax in Turkey

After the Law no. 5836 on Turkey's Accession to Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change was promulgated in the Official Gazette no. 27144 dated 17 February 2009, the Council of Ministers Decision was promulgated in the Official Gazette dated 13 May 2009. Consequently, Turkey became the 181st country having signed the Kyoto Protocol. As a result of the project they conduct, companies, NGOs etc. in Turkey currently evaluate their carbon credits on voluntary markets.

Voluntary Carbon Markets were formed to facilitate the voluntary reduction and balancing of greenhouse gas emissions created as a result of the activities of individuals, institutions and organizations, companies, NGOs.

This process is similar to the mechanisms mandatorily applied in the scope of the Kyoto Protocol. Voluntary carbon markets' main difference from the mandatory processes under the Kyoto Protocol is that the governments are not involved in this process in the scope of national obligations.⁷

Although Turkey cannot benefit from the mechanisms of the Kyoto Protocol that are subject to emission trading, projects related to Voluntary Carbon Market, initiated for environmental and social responsibility purposes and operating independently from these mechanisms, have been developed and implemented in Turkey since 2005.

Concentration on renewable energy resources in the projects developed in voluntary carbon markets is not surprising. Also, the Law no. 5346 on the Use of Renewable Energy Resources For the Purpose of Generating Electricity, promulgated in the Official Gazette no. 25819 dated 18.05.2005, has formed a broad legal framework for renewable energy. On the basis of this law, certain advantages such as fixed price guarantee, premium guarantee, quota-based green certificate have been offered for renewable energy, and this has led to the intensification of investments in renewable energy resources such as hydro electrical power plants, which frequently become a current issue due to protests.

Currently, carbon tax is rapidly becoming widespread across the world, and it is actually applied in some EU member countries, particularly Scandinavian countries. Closely following the global developments, Turkey should also effect a serious reform considering the high tax burden of labor in Turkey and the environmental damages of CO₂ emissions. We currently know that the government program also includes a new taxation model based on emission for the taxation of motor vehicles.⁸

During the harmonization process with the EU, Turkey has installed a number of responsibilities after dropping the signature Kyoto Protocol. As in EU countries, Turkey will inevitably subject motor vehicles to taxation according to carbon dioxide emission, which causes air pollution. Turkey currently does not have any tax related to carbon emission. However, emission values must be written on the type approval or technical certificate received from the Ministry of Industry or from the EU, for imported vehicles. As stated in the latest press speeches of the Turkey's Minister of Finance, Mehmet Şimşek, there will be certain changes in the structure of SCT (Special Consumption Tax) and MTV (Motor Vehicles Tax) and the government has already started to work on regulations which will subject vehicles to additional taxes according to their carbon emission, similar to the current applications in other countries; therefore, carbon tax would be one of the main elements in the taxation of motor vehicles in the near future.

Taxes collected on motor vehicles and applications across the world

Introduction

Tax has a deterrent effect in terms of influencing decisions and preferences of individuals. Fiscal purpose, which is the traditional purpose of taxes, refers to the financing of the public expenditures required for the public services undertaken by the state. This fiscal purpose of taxes has always played a central role during the historical development of taxes. The most recent taxation trend across the world is to determine motor vehicles taxes according to their environmental damage of vehicles in order to maintain sustainable development. However, the basic principle of the taxes collected on motor vehicles in Turkey has fallen behind the global taxation trend. Our article contains researches conducted on the taxes collected on motor vehicles and how they are applied across the world.

⁷ Ministry of Energy and Natural Resources, General Directorate of Renewable Energy, <http://www.eie.gov.tr>

⁸ Doç.Dr.ÇELİKKAYA Ali, "Karbon Vergisi Ve Dünyadaki Uygulamasının Değerlendirilmesi (Carbon Tax And Evaluation of Its Global Applications)" Vergi Sorunları Dergisi, Issue:276, September 2011, p.11

Special consumption tax and its development process

Before SCT, Expense Taxes and Business Tax brought in effect by the Financing Law in 1970 were applied as SCT in Turkey. When we look at the application scope of SCT, we always encounter either underdeveloped or developing countries. When we question its reason, we observe that indirect taxes require systematically stronger financial structures, and countries therefore try to overcome tax difficulties by imposing indirect taxes.

Considering the sectors where Special Consumption Tax is applied, we can conclude that there are many fields subject to this tax. Our article discusses the automotive sector, which is one of the sectors subject to SCT.

Motor vehicles tax and its development process

MVT is an indirect tax collected on wealth. Enactment of MVT and its coverage of all motor vehicles as well as land vehicles date back to 1980. After this inclusion, airplanes, helicopters, sea vehicles have also become subject to tax. Motor Vehicles Tax Act No. 197, gives definitions about motor vehicles. In the tariffs annexed to the Act, taxes are based on type of vehicles. There are four pieces of tariffs annexed to the law.

Automobiles, station wagons, cross-country vehicles etc. and motorcycles are taxes according to tariff (I). Engine capacity and age of the vehicle are taxation criteria.

Motor land vehicles other than the vehicles listed in tariff (I) are taxed according to tariff (II). Commercial nature of vehicles is significant in this tariff. Taxation criteria are maximum total weight (passenger or load), engine capacity and age of the vehicle. Tariff (III) has been cancelled by article 2 of Law no. 5897 as from 30.06.2009. This tariff covered yachts, cruisers and all kinds of personal motor boats; major taxation criteria were the type of vehicle, engine power, age of the vehicle. Finally, tariff (IV) covers aircrafts. Taxation criteria here are maximum takeoff weight, age of vehicles.

Evaluation in terms of motor vehicles

When we review the tariffs which determine the MVT amounts and also consider the former applications, we see that the tax collected on the weight of vehicles is cancelled, and the tax concentrates on engine capacity. Since the increase in the age of vehicles is regarded as a decrease in wealth in the Turkish tax system, tax rate decreases as the age increases. The age determination limit is 3 years here.

On the other hand, taxation of vehicles at different price ranges but with the same engine capacity under the same criteria is subject to criticism.

Evaluation in terms of special consumption tax

It is noticeable that the SCT collected on motor vehicles in our country is quite higher compared to the other countries. In Turkey, SCT is calculated primarily on the sales price of the

vehicle. This SCT amount is then added to the VAT base, and VAT is calculated on this base. This situation creates the result of "taxation of tax".

In the researches we conducted in relation with certain countries, we tried to find out the following issues related to motor vehicles:

- ▶ Whether they apply any SCT for motor vehicles
- ▶ The taxation criteria here
- ▶ Whether it covers only first used cars
- ▶ The phase where taxation becomes the part of the process (importation-sales-production)
- ▶ Whether there are other taxes other than SCT
- ▶ Whether these taxes can be deducted in the calculation of corporate tax
- ▶ Whether tax is collected on vehicle maintenance costs

Upon making a comparison related to these questions, we see that the UK has been applying a tax related to CO₂ emission since 2001. In the application in Denmark, factors such as the sales price of the vehicle and passenger capacity according to the type of vehicle are important. Besides, CO₂ emission is also deemed a criterion. Sales tax on motor vehicles was cancelled in Sweden in 2001. Main taxation criteria are the age, weight and carbon emission rates of vehicles, and MVT and road tax are treated as deduction in the calculation of corporate profit. MVT is collected on the ownership of the motor vehicle; cargo transportation systems established with a weight of 12 tons and more, road tax is imposed additionally. Two cities in Sweden, Stockholm and Gothenburg, collect taxes resulting from the intensity of traffic and vehicles. With regard to EU countries, the system which was previously based on MVT in Germany was rearranged in 2009 on the basis of carbon emission and the classification of vehicles as gas and diesel. As of 2001, carbon emission started to serve as a basis for the taxation of motor vehicles in the UK. France switched to the carbon emission system in 2008, and this was reinforced with the prize-penalty system.

The Dominican Republic, Portugal, Latvia, Ghana, Croatia, Spain, Ireland, Sweden and Finland are among countries that demonstrate awareness regarding carbon emission. Ireland implements a practice similar to the prize system in France, providing great tax advantages for environmental friendly vehicles. It is observed that Japan collects taxes similar to the Motor Vehicles Tax instead of SCT. Furthermore, having examined the system in Australia, we observe that factors such as weight, nature (cargo vs. passenger vehicles) and the fuel type of vehicles are also taken into account in the application.

Conclusion

The lowest SCT rate determined according to the engine capacity of vehicles in Turkey is 37%; however, this rate may reach 130% depending on engine capacity, which results in the application of a tax amount much higher than the price of the vehicle. Although SCT rate has been determined at a much lower rate for commercial vehicles, the tax incurred for such vehicles is still high, considering the VAT additionally calculated on the price including SCT. For example;

A 2012 model truck at 0 kilometers and with a vehicle weight between 5.000- 10.000 would be taxed as follows according to the SCT list tariff no. (II)

Vehicle Sales Price	140.157,35
SCT Rate	4%
SCT Amount	5.606,29
VAT Base	145.763,64
VAT Amount	26.237,46
MVT Amount Payable Annually	1.874,00
Cost for the Consumer	173.875,10

A vehicle with a sales price of 140.157,35 additionally costs TL 33.717,75 for the consumer. This is a very high tax amount, even if it is collected on wealth and for purpose of environmental protection. VAT is levied on SCT, which obviously means the collection of tax on another tax. This situation, which also conflicts with the principle of taxation based on financial capabilities, imposes a significant burden on the taxpayer.

An important point is to ensure that the taxation system is more based on environmental consciousness. The incentives provided to environment-friendly vehicles in the French system could be effective. In addition to these recommendations, Turkey would also catch up with the taxation tend in the world by determining a tax rate lower than those with the same engine capacity for electrical vehicles.

Dünyadan vergi haberleri

Burcu Coşgun

Bulgaristan

Katma Değer Vergisi Yasası değiştirildi

Bulgaristan mevzuatında KDV Yasası uygulamasında yapılan son değişiklikler ile birlikte, diğer AB üye ülkelerinden Bulgaristan'a ve Bulgaristan'dan AB üye ülkelere yapılan tedariklere ilişkin kurallar değiştirildi. Yeni kurullarla birlikte, yapılan bu tedarikler Bulgaristan'da KDV kapsamından çıkartıldı. Önceden, sadece maliyetine sağlanan hizmetler KDV'den istisnayı. Söz konusu değişiklik, Avrupa Adalet Divanı'nın FCE Bank'ta verdiği kararla tutarlı.

Değişiklik, ayrıca finansal ve sigorta hizmetlerinde olduğu gibi kendiliğinden faturalama üzerindeki sınırlamayı da kaldırıyor.

Son olarak, KDV indirimi hakkı olan şirketlerin kurumsal birleşme, devam eden müessese transferi veya herhangi benzer katkı sonrası aldıkları mal ve hizmet listelerini bildirmek için 45 gün süresi bulunmakta. Değişiklik öncesinde bu zaman sınırı 30 gündü.

Yeni hadler 1 Ocak'ta yürürlüğe giren diğer KDV değişikliklerini takip ediyor.

Nijerya

Önerilen yeni vergi telekom operatörlerini hedef alıyor

Nijerya telekomünikasyon sektöründeki düzenleyici kurum olan Nijerya İletişim Komisyonu, telekom operatörlerine yeni bir verginin uygulanmasını önerdi.

Nijerya İletişim Komisyonu'nun internet sitesinde yayınlanan duyuruya göre, önerilen yeni vergi hem ağ sağlayıcılarının hem de ağ sağlayıcısı olmayan telekom operatörlerinin yıllık gelirleri üzerinden yüzde 2,5 oranında uygulanacak. Bu vergi ile elde edilecek gelir, ülkenin telekomünikasyon sektörünün performansının artırılması için kullanılacak.

Ancak, Airtel, MTN, Etisalat, Visafone ve Glo gibi bazı telekom operatörleri önerilen bu vergi hakkındaki endişelerini dile getirdi. Yeni yapılan bir münazarada, gayri safi gelirin vergi matrahı olarak kullanılmasını eleştirdiler ve vergilendirmenin nasıl yapılacağını sorguladılar. Ayrıca söz konusu operatörler, telekom operatörlerinin başa çıkmak zorunda olduğu bağlantı ile ilgili yüksek tutarlı borca da vurgu yaptılar.

Nijerya İletişim Komisyonu Başkan Yardımcısı Eugene Juwah, sektörden gelen yorumların bir kısmının dikkate alınacağını söyledi.

Çin Halk Cumhuriyeti

Vergi yetkilisi "Çevre vergileri geliyor" dedi

Çin'in, yoğun sis ile Beijing'i boğan yüksek oranda hava kirliliği yaşamasından 1 ay sonra, bir Maliye Bakanlığı üst düzey yetkilisi, Çin hükümetinin birçok yeni çevre vergisini (uzun süre tartışmalara konu olan karbon salınım vergisi dahil) uygulamaya koymayı planladığını doğruladı.

Hükümete ait haber servisi Xinhua, 19 Şubat'ta, Vergi İdaresi Başkanı Jia Chen'in Maliye Bakanlığı'nın sitesinde yayınladığı makalesi ile hükümetin niyetlerini meydana koyduğunu bildirdi.

Chen, söz konusu makalede karbon salınım vergisi planını ve hava kirliliği ücretlerinin çevre koruma vergileri ile değiştirileceğini doğruladı. Olası vergi oranları veya uygulama programı ile ilgili herhangi bir detay vermedi.

Hükümet ayrıca yüksek kömür vergileri, kömür satışlarında vergi matrahına dair değişiklikler ve su üzerinden alınacak yeni bir vergi gibi bir takım doğal kaynak vergi reformları planlıyor. Hükümet ayrıca enerji yoğun ürünler ve özel havacılık için vergiler düşünüyor.

Jia bu yeni vergilerin toplanmasından çevre koruma bölümünün değil, yerel vergi yetkililerinin sorumlu olacağını söyledi.

Hükümet bir süredir çevre vergilerini erteliyor. Ekim 2009'da Maliye Bakanlığı 2012 veya 2013 yılından itibaren karbon vergilerinin uygulanmasını öngören bir rapor yayınladı ve bu çevre vergileri reformu muhtemelen 2014 yılında veya daha sonra uygulanabilecek.

Kasım 2009'da hükümet GSYİH başına düşen karbondioksit çıktısını 2020'yi hedef yıl olarak göstererek 2005 yılı seviyesinden % 45 oranında azaltmayı taahhüt etti. Ağustos 2010'da ise bir takım raporlar üç ayrı devlet kurumunun 4 eyalette çevre vergisi önerisi üzerinde çalıştığını ortaya koydu.

Ocak 2012'deki raporlar, hükümetin 2015 yılı itibarıyla ton başına 10 CNY (1,60 ABD Doları) karbon salınım vergisi uygulamayı ve söz konusu tutarı zamanla arttırmayı planladığını ortaya koydu.

Bahamalar

2014 için planlanan KDV

Bahama Hükümeti, 2012-2013 bütçesinde önerilen KDV hakkında resmi bir rapor yayınladı. Yüzde 15, yüzde 10 ve % 0 oranlarında uygulanacak olan KDV, 1 Temmuz 2014 tarihinden itibaren geçerli olacak.

KDV'nin uygulanmaya başlamasıyla birlikte Bahamalar'ın, Dünya Ticaret Örgütü'ne katılabilmek amacıyla yapmış olduğu ithalat vergisi indirimi nedeniyle ortaya çıkması beklenen gelir kaybının azaltılması hedefleniyor.

KDV, Bahamalar'da KDV mükellefleri tarafından yapılacak olan vergilendirilebilir tedariklerde bütün mal teslimlerinde ve verilen hizmetlerde uygulanacaktır. Vergilendirilebilir tanımı, 0 oranını kapsamakla birlikte istisnaları kapsamamaktadır.

Mal ve hizmet alımı aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar:

- ▶ Yapılan alıma ilişkin tedarikçi tarafından fatura kesildiğinde,
- ▶ Alım için yapılan ödemenin tamamı veya bir kısmı yapıldığında,
- ▶ Malların teslimi gerçekleştiğinde veya mallar kullanıma sunulduğunda (hangisi daha önce gerçekleşirse),
- ▶ Hizmet ifası tamamlandığında.

Bir KDV mükellefi erzak veya girdi aldığı anda, KDV'yi satın alma işlemi sırasında ödeyecektir. Bu mükellef, satın alınan malların veya hizmetlerin daha sonra istisnanın konusuna girmeyen vergilendirilebilir bir alımda kullanılacak olması durumunda girdi vergisi indirimi talebinde bulunabilir.

Standart KDV oranı yüzde 15 oranında, ihracatlarda ve uluslararası mal ve yolucu taşımacılığındaki KDV oranı ise yüzde 0 olarak uygulanacak.

Otel hizmetleri ve bu hizmetler dahilinde verilen yiyecek ve içecekler için yüzde 10 oranındaki indirimli KDV uygulanacak. Bu oran, aynı zamanda uygulanmakta olan otel işgalie vergisinin oranına eşittir. Değişiklikle birlikte otel işgalie vergisinin yerini KDV almış olacak.

Aşağıdaki ürünler ve hizmetler KDV'den istisna olacak:

- ▶ Sağlık ve eğitim hizmetleri,
- ▶ Konut ve arsaların devir ve kiralanması,
- ▶ Finansal hizmetler,
- ▶ Sosyal hizmetler ve kamu hizmetleri,
- ▶ Tarım ve balıkçılık.

KDV beyannameleri aylık olarak, takip eden ayın 21. gününe kadar verilecek.

Önerilen KDV alt sınırı 50.000 ABD Doları ve bu sınıra göre yaklaşık 3.800 işletmenin KDV kaydı yaptırması gerekecek. Ayrıca, işletme lisansı olan bütün işletmelerden yıllık 100 Dolar lisans ücreti alınacak (Banka ve sigorta şirketleri hariç).

KDV mükelleflerinin, KDV borçlarını kendilerinin hesaplamasına izin verilecek. Ancak, Gelir İdaresi yöneticileri, beyan edilen bir tutarla ilgili şüphelerinin olması durumunda değerlendirmede bulunabilir ve tutar doğru değilse düzeltme yapabilir.

Hükümetin sonraki adımı ise yapılacak değişiklikleri geniş çaplı bir şekilde halka anlatmak olacak.

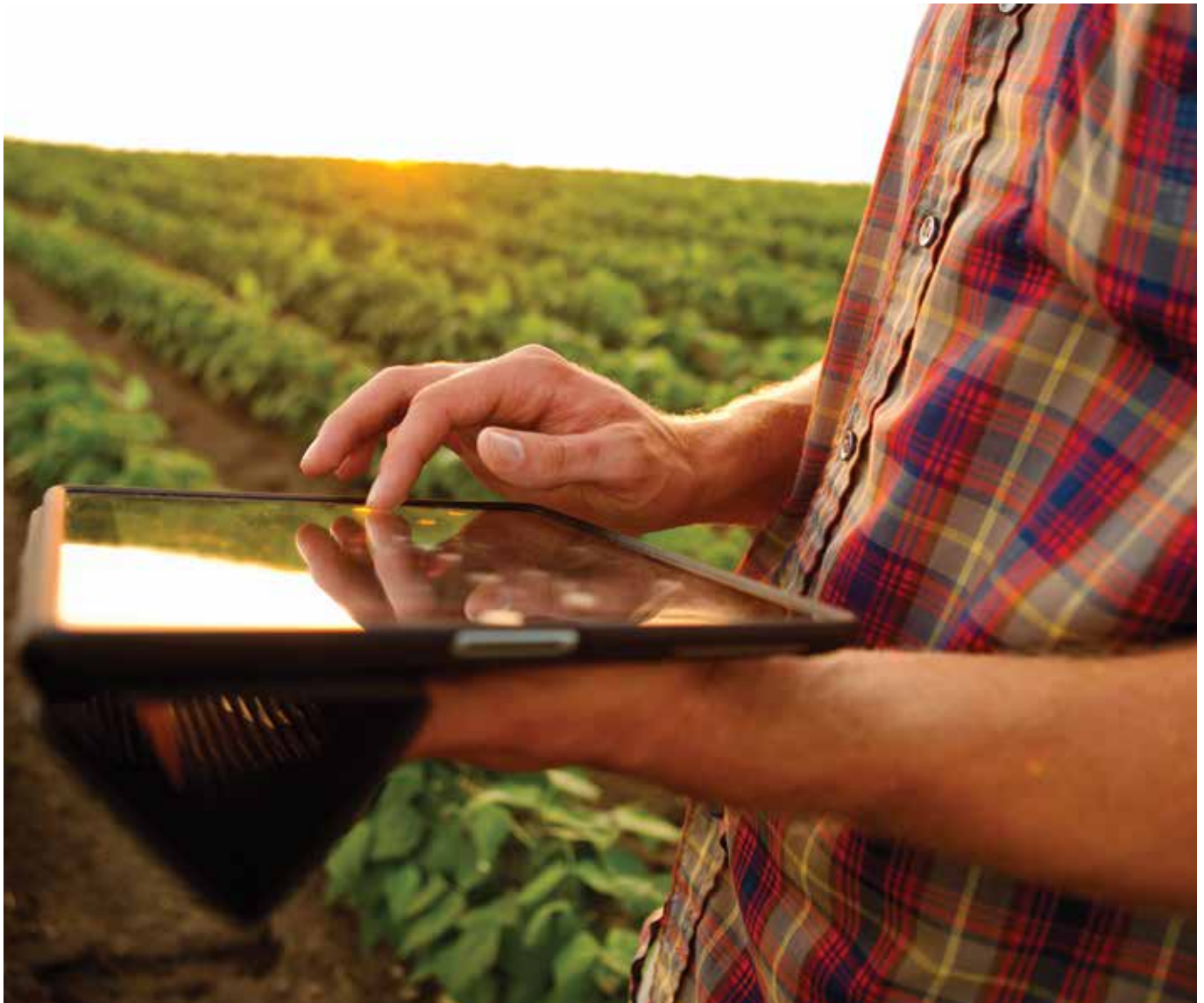
Guatemala

Anayasa Mahkemesi, transfer fiyatlandırması düzenlemelerini askıya aldı

Guatemala Anayasa Mahkemesi, 208-2013 numaralı kararı yayınlamakla Vergi İdaresine transfer fiyatlandırması amacıyla yapılan işlemleri yeniden tanımlandırma yetkisi veren 10-2012 numaralı Kararname'nin 61. maddesini geçici olarak askıya aldı. Yüksek Mahkemenin önümüzdeki haftalarda son bir karar yayınlaması bekleniyor.

Ulusal Kahve Birliği temsilcileri, Guatemala Anayasası'nın 239. maddesinde bulunan "vergi matrahını belirleyecek tek yetkili organın Vergi İdaresi değil kongre olduğu" hükmünü ileri sürerek transfer fiyatlandırması hükümlerine karşı çıktı.

Buna bağlı olarak, şimdilik Vergi İdaresi 1 Ocak itibarıyla yürürlüğe giren transfer fiyatlandırması kuralları kapsamında emsallere uygun olmayan işlemleri yeniden sınıflandırmaya yetkili değil. Bu kurallar OECD standartları ile uyumluluk gösteriyor.



"Dünyadan vergi haberleri" bölümünde yer alan bilgiler "Tax Notes International" adlı dergide yer alan makale ve haberlerden derlenmiştir.

Sirküler indeks

No	Tarih	Konu
74	01.05.2013	İleri düzenleme tarihli çekler de reeskonta tabi tutulabilir.
73	01.05.2013	Kurumlar vergisi mükelleflerinin 2012 yılına ilişkin kesin mizan bildirimlerinin verilme süresi 10 Mayıs'a uzatıldı.
72	29.04.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketlerince yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerde stopaj oranı % 0 olarak belirlendi.
71	29.04.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Malta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ve eki Protokolün onaylanmasını kararlaştırdı.
70	29.04.2013	Bakanlar Kurulu Türkiye-Bermuda "Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanmasını kararlaştırdı.
69	26.04.2013	Sahte belge kullandığı yönünde rapor düzenlenen mükellefler de vergisel teşviklerden yararlanamayacaklar.
68	25.04.2013	"Varlık Barışı"nı da içeren Kanun Tasarısı TBMM'ye sunuldu.
67	24.04.2013	Kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi 29 Nisan'a uzatıldı.
66	19.04.2013	Hidroelektrik kaynaklara dayalı elektrik üretim lisansları için 2014 yılından itibaren yıllık harç ödenecek.
65	19.04.2013	Vakıf ve sandıklarca BES'e aktarılan birikimler 3 yıl içinde sistemden çekilirse % 3,75 oranında vergi kesilecek.
64	19.04.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketi ile ihraç ettiği kira sertifikalarına istisnalar getiren Kanun yürürlüğe girdi.
63	17.04.2013	Borsa İstanbul'da işlem gören tahvil ve bonoların 31 Mart 2013 tarihi itibarıyla değerlemesinde esas alınacak borsa rayıçları.
62	12.04.2013	Tüm anonim şirketlere denetim yükümlülüğü getirildi.
61	12.04.2013	Borçlar Kanunu kapsamında kefalet için aranan "eş rızası" yükümlülüğüne istisnalar getirildi.
60	12.04.2013	Yevmiye ve yönetim kurulu karar defterlerinin kapanış tasdik sürelerinde değişiklik yapan Kanun yürürlüğe girdi.
59	11.04.2013	Sahte belge düzenlediği için mükellefiyeti re'sen terkin edilmiş olanlara, mükellefiyet tesisinde teminat zorunluluğu getirildi.
58	02.04.2013	Rapor değerlendirme komisyonları tarafından sadece yeni sisteme göre verilmiş olan özgelere dikkate alınacak.
57	30.03.2013	Şubat ayına ilişkin Ba ve Bs formları ile GV mükelleflerinin 2012 yılı kesin mizan bildirimlerinin verilme süresi uzatıldı.
56	29.03.2013	Yevmiye ve yönetim kurulu karar defterlerinin kapanış tasdik sürelerinde değişiklik yapan tasarı TBMM'de kabul edildi.
55	27.03.2013	Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından özgelere uygunluk açısından değerlendirilmesi.
54	24.03.2013	Gelir vergisi ve KDV beyannamelerinin verilme süresi uzatıldı.
53	19.03.2013	2013 yılında uygulanacak yurt dışı gündelik tutarlarını belirleyen Bakanlar Kurulu Kararı yayımlandı.
52	19.03.2013	61 numaralı VUK Sirküleri ile "Mükellef Bilgileri Bildirimi"nin düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapıldı.
51	14.03.2013	Vakıf ve sandıklarca BES'e aktarılan birikimlerin sistemden çekilmesi halinde tevkifat yapılacağına ilişkin tasarı TBMM'de.
50	14.03.2013	Hazine Müsteşarlığı varlık kiralama şirketi ile ihraç ettiği kira sertifikalarına istisnalar getiren yasa tasarısı TBMM'de.
49	14.03.2013	Kamu Gözetimi Kurumunca, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar açıklandı.
48	04.03.2013	6418 Sayılı Kanun ile Türkiye Jersey "Bilgi Değişimi Anlaşması"nın onaylanması uygun bulundu.
47	04.03.2013	Türkiye Singapur Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını değiştiren Protokolün onaylanması uygun bulundu.
46	27.02.2013	Ocak ayına ilişkin Ba ve Bs formlarının verilme süresi 4 Mart 2013 tarihine kadar uzatıldı.
45	27.02.2013	122 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifatı uygulamasında bazı değişiklikler yapıldı.
44	26.02.2013	Kümes hayvanlarının et ve sakatatları ile yağlarının tesliminde uygulanan KDV oranı % 1'den % 8'e çıkarıldı.
43	25.02.2013	Ocak ayına ilişkin muhtasar ve KDV beyannamelerinin verilme ve ödeme süreleri 26 Şubat'a uzatıldı.
42	22.02.2013	Elektrik, doğal gaz dağıtım şirketleri ve OSB tüzel kişiliklerinin abone ve tüketim bilgilerini gönderme süreleri birer ay uzatıldı.
41	20.02.2013	İndirimli orana tabi teslimlerle ilgili olarak mahsup yoluyla iadesi gerçekleşmeyen tutarların Ocak ayı KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekiyor.

Vergi Takvimi

2013 Mayıs ayı mali yükümlülükler takvimi

7 Mayıs 2013 Salı	Nisan 2013 dönemine ilişkin çeklere ait değerli kâğıtlar vergisinin bildirim ve ödenmesi
10 Mayıs 2013 Cuma	16-30 Nisan 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Kurumlar vergisi mükellefleri için 2012 yılına ilişkin kesin mizan bildirim (*)
14 Mayıs 2013 Salı	Ocak-Şubat-Mart 2013 dönemine ait 1. üç aylık geçici vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
15 Mayıs 2013 Çarşamba	Nisan 2013 dönemine ait kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün mamullerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait dayanıklı tüketim ve diğer mallara ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait tescile tabi olmayan motorlu taşıt araçlarına ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait banka ve sigorta muameleleri vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait özel iletişim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinin bildirim ve ödenmesi
17 Mayıs 2013 Cuma	Ocak-Şubat-Mart 2013 dönemine ait 1. üç aylık geçici verginin ödenmesi
20 Mayıs 2013 Pazartesi	Nisan 2013 dönemine ait belediyelere ödenecek vergilerin (haberleşme vergisi hariç) beyanı ve ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait şans oyunları vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle ilgili veraset ve intikal vergisi beyannamesini elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi
23 Mayıs 2013 Perşembe	Nisan 2013 dönemine ait gelir vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2013 dönemine ait kurumlar vergisi stopajının muhtasar beyanname ile elektronik ortamda beyanı Nisan 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin elektronik ortamda beyanı Nisan 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin elektronik ortamda beyan edilmesi GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının beyanı
24 Mayıs 2013 Cuma	Nisan 2013 dönemine ait katma değer vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi
27 Mayıs 2013 Pazartesi	1-15 Mayıs 2013 dönemine ait petrol ve doğalgaz ürünlerine ilişkin özel tüketim vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi ve verginin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen gelir vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait muhtasar beyanname ile beyan edilen kurumlar vergisi stopajının ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi ile sürekli mükellefiyeti bulunanlar için makbuz karşılığı ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait katma değer vergisinin ödenmesi GVK geçici 61. madde uyarınca hesaplanan yatırım indirimi stopajının ödemesi
31 Mayıs 2013 Cuma	Nisan 2013 dönemine ait sosyal güvenlik primlerinin ödenmesi Nisan 2013 dönemine ait haberleşme vergisinin beyanı ve ödenmesi Emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi (konut dışı binalar için) 1. taksitlerinin ödenmesi Veraset ve intikal vergisi 1. taksit ödemesi Vergi levhasının İnternet Vergi Dairesi üzerinden yazdırılarak alınması Doğrudan yabancı yatırımlar kanunu kapsamında bulunan şirket, şube, ve irtibat büroları için, 2012 yılı faaliyetleri ile ilgili bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi Nisan 2013 dönemine ait mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formunun (Form Ba) bildirilmesi Nisan 2013 dönemine ait mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formunun (Form Bs) bildirilmesi

(*) 65 numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 30 Nisan 2013 tarihine kadar verilmesi gereken 2012 yılına ilişkin kesin mizan bildirimlerinin verilme süresi 10 Mayıs 2013 saat 24.00'a kadar uzatılmıştır.

Gelir Vergisi

Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Ücretler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisi tarifesi- 2013 (Diğer gelirler)					
Gelir dilimi	Vergi oranı				
10.700 TL'ye kadar	% 15				
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20				
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası	% 27				
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası	% 35				
Gelir vergisinden istisna günlük yemek yardımı (KDV hariç)					
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Engellilik indirimi (2013)					
Engellilik derecesi	Tutarı (TL)				
Birinci derece engelliler için	800				
İkinci derece engelliler için	400				
Üçüncü derece engelliler için	190				
Asgari geçim indirimi (2013)					
Çocuk sayısı/ Eşin durumu	Çocuk yok	1 çocuk	2 çocuk	3 çocuk	4 çocuk
Çalışıyor	73,40 TL	84,40 TL	95,41 TL	102,75 TL	110,09 TL
Çalışmıyor	88,07 TL	99,08 TL	110,09 TL	117,43 TL	124,77 TL
Konut kira geliri istisnası					
Gelirin elde edildiği yıl	Tutar (TL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Değer artış kazançlarında istisna (Menkul kıymetler hariç)					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Arızî kazançlara ilişkin istisna					
Kazancın sağlandığı yıl	Tutar (TL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
Gelir vergisinden istisna kıdem tazminatı tavanı					
Uygulandığı dönem	Tutar (TL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Kanun

Gecikme zammı ve gecikme faizi oranları (Aylık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
19.10.2010 tarihinden itibaren	1,40
Tecil faizi oranları (Yıllık)	
Uygulandığı dönem	Oran (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
21.10.2010 tarihinden itibaren	12
Yeniden değerlendirme oranları	
Yıl	Oran (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Fatura düzenleme sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800

Amortisman sınırı	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	700
2012	770
2013	800
Reeskont ve avans işlemlerinde iskonto ve faiz oranları	
Reeskont işlemlerinde	% 13,50
Avans işlemlerinde	% 13,75
VUK kapsamındaki reeskont işlemlerinde	% 13,75
Not: Bu oranlar 20.12.2012 tarihinden itibaren yapılan işlemler için geçerlidir.	

Damga Vergisi

Azami damga vergisi (Her bir kağıt için)	
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Damga vergisi oran ve tutarları (2013)	
Damga vergisine tabi kağıtlar	Oran/Tutar
Sözleşmeler	Binde 9,48
Ücretler (Avanslar dahil)	Binde 7,59
Kira sözleşmeleri	Binde 1,89
Bilanço	30,60 TL
Gelir tablosu	14,85 TL
Yıllık gelir vergisi beyannamesi	39,65 TL
Kurumlar vergisi beyannamesi	53,00 TL
Katma değer vergisi ve muhtasar beyannameler	26,25 TL
SGK sigorta prim bildirgesi	19,55 TL

Veraset ve İntikal Vergisi

İstisnalar (2013 yılı)		
Evlatlıklar dahil furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde	140.774 TL	
Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinde	281.720 TL	
İvazsız suretle meydana gelen intikallerde	3.244 TL	
Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde	3.244 TL	
Vergi tarifesi (2013 yılı)		
Matrah dilim tutarları	Vergi Oranı	
	Veraset yoluyla intikal	İvazsız intikal
İlk 190.000 TL için	% 1	% 10
Sonra gelen 430.000 TL için	% 3	% 15
Sonra gelen 940.000 TL için	% 5	% 20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	% 7	% 25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	% 10	% 30

Asgari Ücret ve Sosyal Güvenlik

Asgari ücret ve yasal kesintiler (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Ödemeler / kesintiler	01.01.2013-30.06.2013 (TL)	01.07.2013-31.12.2013 (TL)
Brüt asgari ücret	978,60	1.021,50
Sosyal güvenlik primi işçi payı (% 14)	137,00	143,01
İşsizlik sigortası primi işçi payı (% 1)	9,79	10,22
Gelir vergisi matrahı	831,81	868,27
Hesaplanan gelir vergisi (% 15)	124,77	130,24
Asgari geçim indirimi (Bekar) (-)	73,40	73,40
Kesilecek gelir vergisi	51,37	56,84
Damga vergisi (binde 7,59)	7,43	7,75
Kesintiler toplamı	205,59	217,82
Net asgari ücret	773,01	803,68
Yıllık brüt asgari ücret (16 yaşını doldurmuş işçiler)		
Uygulandığı yıl	Tutar (TL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
Sosyal güvenlik primine esas aylık kazançların alt ve üst sınırları		
Uygulandığı dönem	Alt sınır (TL)	Üst sınır (TL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Income Tax

Income tax tariffs- 2013 (Salaries)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 94.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 94.000, for TRL 94.000, TRL 23.025, for above	35 %				
Income tax tariffs- 2013 (Other income)					
Income bracket	Tax rate				
Up to TRL 10.700	15 %				
For TRL 26.000; for the first TRL 10.700, TRL 1.605, for above	20 %				
For TRL 60.000; for the first TRL 26.000, TRL 4.665, for above	27 %				
For more than TRL 60.000, for TRL 60.000, TRL 13.845, for above	35 %				
Daily meal allowance exempt from income tax (VAT excluded)					
Year	Amount (TRL)				
2011	10,70				
2012	11,70				
2013	12,00				
Disability allowance (2013)					
Degree of disablement	Amount (TRL)				
For 1 st degree disabled	800				
For 2 nd degree disabled	400				
For 3 rd degree disabled	190				
Minimum living allowance (2013)					
Number of children /Status of spouse	No children	1 child	2 children	3 children	4 children
Employed	TRL 73,40	TRL 84,40	TRL 95,41	TRL 102,75	TRL 110,09
Unemployed	TRL 88,07	TRL 99,08	TRL 110,09	TRL 117,43	TRL 124,77
Exemption for house rental income					
Year when the income is derived	Amount (TRL)				
2011	2.800				
2012	3.000				
2013	3.200				
Exemption in capital gains (Except securities)					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	8.000				
2012	8.800				
2013	9.400				
Exemption in incidental income					
Year when the gain is derived	Amount (TRL)				
2011	19.000				
2012	20.000				
2013	21.000				
The upper limit of severance pay exempt from income tax					
Period	Amount (TRL)				
01.01.2013 - 30.06.2013	3.129,25				

Tax Procedures Law (TPL) and Law No. 6183

Delay charge and delay interest rates (Monthly)	
Period	Rate (%)
21.04.2006 - 18.11.2009	2,50
19.11.2009 - 18.10.2010	1,95
Since 19.10.2010	1,40
Deferral interest rates (Annual)	
Period	Rate (%)
28.04.2006 - 20.11.2009	24
21.11.2009 - 20.10.2010	19
Since 21.10.2010	12
Revaluation rates	
Year	Rate (%)
2010	7,7
2011	10,26
2012	7,8
Limit for issuing invoice	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800

Depreciation limit	
Year	Amount (TRL)
2011	700
2012	770
2013	800
Discount and interest rates to be applied in rediscount and advance transactions	
In rediscount transactions	13,50 %
In advance transactions	13,75 %
In rediscount transactions under TPL	13,75 %
Note: These rates are applicable to the transactions conducted as from 20.12.2012.	

Stamp Duty

Maximum stamp duty (For each paper)	
Year	Amount (TRL)
2011	1.251.383,40
2012	1.379.775,30
2013	1.487.397,70
Stamp duty rates and amounts (2013)	
Papers subject to stamp duty	Rate/Amount
Contracts	9,48 per thousand
Wages (Including advances)	7,59 per thousand
Rental contracts	1,89 per thousand
Balance sheet	TRL 30,60
Income statement	TRL 14,85
Annual income tax return	TRL 39,65
Corporate tax return	TRL 53,00
Value added tax and withholding tax returns	TRL 26,25
Social Security Institution insurance premium declarations	TRL 19,55

Inheritance and Transfer Tax

Exemptions (2013)		
For shares of inheritance corresponding to each descendant including adopted children and the spouse	TRL 140.774	
For share of inheritance corresponding to the spouse if there is no descendant	TRL 281.720	
For transfers conducted without any consideration	TRL 3.244	
For prizes won in competitions and lotteries held for money and property	TRL 3.244	
Tax tariff (2013)		
Tax base bracket amounts	Tax rate	
	Transfer through inheritance	Transfer without any consideration
For the first TRL 190.000	1 %	10 %
For the next TRL 430.000	3 %	15 %
For the next TRL 940.000	5 %	20 %
For the next TRL 1.800.000	7 %	25 %
For the tax base portion exceeding TRL 3.360.000	10 %	30 %

Minimum Wage and Social Security

Minimum wage and withholdings (Employees over the age of 16)		
Payments / withholdings	01.01.2013-30.06.2013 (TRL)	01.07.2013-31.12.2013 (TRL)
Gross minimum wage	978,60	1.021,50
Social security premium employee's contribution (14 %)	137,00	143,01
Unemployment insurance premium employee's contribution (1 %)	9,79	10,22
Income tax base	831,81	868,27
Income tax calculated (15 %)	124,77	130,24
Minimum living allowance (Single) (-)	73,40	73,40
Income tax to be withheld	51,37	56,84
Stamp duty (7,59 per thousand)	7,43	7,75
Total withholdings	205,59	217,82
Net minimum wage	773,01	803,68
Annual gross minimum wage (Employees over the age of 16)		
Year	Amount (TRL)	
2011	9.801,00	
2012	10.962,00	
2013	12.000,60	
The lower and upper limits of monthly earnings that will be the basis for social security premium		
Period	Lower limit (TRL)	Upper limit (TRL)
01.01.2013-30.06.2013	978,60	6.360,90
01.07.2013-31.12.2013	1.021,50	6.639,90

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Ernst & Young Hakkında

Ernst & Young, denetim, vergi, kurumsal finansman ve danışmanlık hizmetlerinde bir dünya lideridir. Dünya genelinde toplam 167.000 çalışmamız, ortak değerlerimizi ve kaliteyi ön planda tutan kararlı tutumumuzu hep birlikte paylaşmaktadır.

Ernst & Young, her biri ayrı birer tüzel kişiliğe sahip Ernst & Young Global Limited'e üye firmalardan oluşan global bir organizasyon olup tüm hizmetlerini bu üye firmalar tarafından sunmaktadır.

Ernst & Young'ın sunduğu vergi hizmetleri

İşleriniz gerçek potansiyellerine güçlü temeller üzerinde yapılandırılarak ve sürdürülebilir bir şekilde geliştirilerek ulaşabilir. Ernst & Young olarak vergi yükümlülüklerinizi sorumlu ve zamanında yerine getirmenizin önemli bir fark ortaya çıkaracağını düşünüyoruz. Bu nedenle 135'ten fazla ülkedeki 25,000 vergi çalışanlarımız nerede olursanız olun ve vergi ihtiyaçlarınız ne olursa olsun kaliteli hizmet anlayışımıza duyduğumuz tereddütsüz bağlılık temelinde sizlere teknik bilgi, iş tecrübesi ve tutarlı metodolojiler sunmaktadır.

Ernst & Young'ın farkı buradadır.

© Ernst & Young 2013

Tüm Hakları Saklıdır.

www.ey.com/tr

www.vergidegundem.com

facebook.com/EYTurkiyeKariyer

twitter: @vergidegundem

"Vergide Gündem" dergisi okuyuculara genel bilgi vermek amacıyla, yayına hazırlandığı tarih itibarıyla yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır. Dergide yer alan makaleler yazarlarının konu hakkındaki kişisel görüşlerini yansıtmaktadır. Makaleler ile dergide yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.