

TURİZMDE KDV ORANINI % 8'E İNDİREN BAKANLAR KURULU KARARI İLE MÜKELLEFLERİN İNDİRİM HAKKININ ENGELLENMESİNİN VERGİSEL VE SOSYAL YANSIMALARI

I. GİRİŞ

30.05.2007 tarih ve 26537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile turizm işletmecilerinin uzun süredir beklediği katma değer vergisi (KDV) oran indirimi gerçekleştirilmiş ve Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerindeki KDV oranı 01.01.2008 tarihinden itibaren % 18'den % 8'e indirilmiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının konuya ilişkin bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

*“24 - Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. **Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.**”*

Söz konusu hüküm ile herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmelerinin yaptıkları tüm mal ve hizmet teslimlerinin KDV oranı % 8 olarak belirlenmiştir. Örneğin herşey dahil sisteminde çalışan bir otelin müşterilerine sunmuş olduğu alkollü içkiler için % 8 oranında KDV hesaplaması gerekecektir. Ancak, herşey dahil sistemine dahil edilmesi mutad olmayan mal teslimi ve hizmet ifaları (masaj, su sporları vb.) için % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

Ancak, yarım pansiyon sisteminde çalışan bir turizm işletmesinin müşterilerine sunduğu alkollü içecekler için % 18 oranında KDV hesaplaması ve bu tutarı ayrıca belgelendirmesi gerekecektir.

2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yukarıda aynen verilen bölümünün son cümlesi ilgi çekicidir. Bu cümle ile mükelleflerin KDV indirimi hakları ellerinden alınmaktadır. Katma değer vergisi sistematığına aykırı olduğu iddia edilebilecek bu düzenlemeyi Bakanlar Kurulu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) kendisine verdiği yetkiyi kullanarak yapmıştır. Zira söz konusu maddede, Bakanlar Kurulu'nun indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bu yazının konusunu oluşturan 2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile turizm işletmeleri tarafından herşey dahil sistemi kapsamında müşterilere sunulan **alkollü içeceklere ait yüklenilen katma değer vergisinin** indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun böyle bir belirleme yapmasında yetki yönünden herhangi bir sakınca

bulunmamaktadır. Ancak, bu Karar'ın vergisel yansımaları olabileceği birçok sosyal yansıması da olabilecektir. Aşağıda bu yansımalar üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

II. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Bu vergide harcamalar üzerinden alınan vergilerin diğer türlerinde görülen (parekende satış vergisi hariç) vergi piramidinin bulunmaması ve üretim – tüketim zincirinde satıcılarla alıcılar arasında hazine yararına sonuçlanan çıkar çatışmasının olması, bu vergiyi üstün kılan başlıca özellikleridir. KDV'de üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her el değiştirme aşamasında vergilendirilmekte, işletme girdileri için yüklenilen vergiler hazineye borçlanılan vergilerden indirilmektedir. Böylece üretim ve dağıtım sürecinin her aşamasında ürüne eklenen değer üzerinden vergi alınmaktadır. İndirim hakkı, alıcıların alımlarını belgelemeleri koşuluyla kullanılabilen bir haktır. **KDV'nin vergi indirimi hakkı nedeniyle yarattığı çıkar çatışması, bir yandan bu verginin kendi içinde bir otokontrol (özdenetim) sağlamakta, öte yandan da verginin belge ve kayıt düzenine dayanması dolayısıyla gelir ve kurumlar vergilerinin hasılatlarını artırdığından Türk Vergi Sistemi içinde bir otokontrol yaratmaktadır.**¹

Bir tüketim vergisi olan KDV'nin yüklenicileri nihai tüketicilerdir. Verginin getiriliş amacı nihai tüketicilerin vergilendirilmesi olduğu için nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar yapılan işlemlerde her yükümlünün müşterisinden tahsil ettiği KDV'den, alımları nedeniyle yüklendiği KDV'yi indirerek kalanı vergi dairesine yatırması, bu suretle vergi yükünden arındırılması ve verginin nihai tüketici üzerinde kalmasını sağlayan bir vergileme sistemidir.

KDV sistematığının zorunlu bir sonucu olarak ortaya çıkan indirim mekanizması kanuni yansımaları KDVK'nın 29. maddesinde bulmuştur. Anılan Kanun'un "vergi indirimi" başlıklı 29. maddesinin 1 numaralı fıkrasında vergi indiriminin nasıl yapılacağı açıklanmış ve anılan fıkranın (a) bendinde, mükelleflerin, **KDVK'da aksine hüküm olmadıkça,** kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirebilecekleri belirtilmiştir.

Söz konusu maddenin 2 numaralı fıkrasında da bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki farkın sonraki dönemlere devrolacağı ve iade edilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak, daha sonra, aynı fıkra, Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetler ile ilgili olarak indirilemeyen vergilerin Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde iade edileceği belirtilmiştir. Başka bir deyişle indirimli orana tabi işlemler kapsamında yüklenilen vergilerin mükelleflere iade edilmesine imkan sağlanmıştır.

KDVK'nın 29. maddesinin 4 numaralı fıkrasında ise Maliye Bakanlığına vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, KDVK'nın **ana ilkelerine** uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda yetki verilmiştir.

¹ ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, Ankara, Eylül 2006, Sayfa:401.

Anılan Kanun'un 30. maddesinde, indirilemeyecek KDV'nin neler olduğu belirlenmiş ve 28. maddesi ile de Bakanlar Kuruluna % 10 olarak belirlenen KDV oranını dört katına kadar artırma, % 1'e kadar indirme ve bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların parçakende safhası için farklı vergi oranları tespit etme konusunda yetki verilmiştir.

KDVK'nın 29. ve 30. maddeleri bir arada değerlendirildiğinde herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmelerinin bu sistem gereğince müşterilerine sundukları alkollü içkilerin alımı sırasında yüklendikleri % 18 oranındaki KDV'yi indirim konusu yapmaları gerektiği sonucuna ulaşılabacaktır. Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, 2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmelerinin alkollü içecek alımı nedeniyle yüklendikleri % 18 oranındaki katma değer vergisinin indirimi engellenmiştir.

Eğer bu kısıtlama yapılmamış olsaydı herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmeleri alkollü içki alımı nedeniyle yüklendikleri KDV'leri indirim konusu yapacaklar ve indirimle gideremedikleri kısımları KDVK'nın 29. maddesinin 2 numaralı fıkrası kapsamında (indirimli orama tabi işlemlerde KDV iadesi) iade alabileceklerdi. Belirtilen Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan kısıtlama bu indirimi, dolayısıyla indirimli orana tabi işlemler kapsamındaki iadeyi engellemiştir. Herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmeleri 01.01.2008 tarihinden itibaren alkollü içki alımı nedeniyle yüklendikleri KDV'leri KDVK'nın 58. maddesi gereğince **gider veya maliyet** olarak dikkate almak zorunda kalacaklardır.

Öte yandan vergi indirimine ilişkin düzenlemeleri yapma konusunda KDVK, yetkiyi, 29. maddesinin 4 numaralı fıkrası ile Maliye Bakanlığı'na vermiştir. Ancak, anılan madde ile Maliye Bakanlığına sınırsız bir yetki verilmemiş, sadece, vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, KDVK'nın ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda yetki verilmiştir. Tam bu noktada akıllara Maliye Bakanlığı tarafından daha önce yapılmış ve Danıştay tarafından iptal edilmiş bir uygulama gelmektedir. Konuyu aşağıdaki başlık altında anlatacağız.

III. KONUYA İLİŞKİN YARGI ORGANININ DÜŞÜNCESİ (BENZER ŞEKİLDE DÜZENLEME YAPAN 50 SERİ NO'LU GENEL TEBLİĞİN İLGİLİ BÖLÜMÜNÜN İPTALİ)

50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin², "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu" başlıklı (A/1) bölümünde, aynı işletmede imal veya inşa edilenler de dahil olmak üzere promosyon olarak verilen mala ilişkin KDV oranının, satılan mala ilişkin KDV oranından yüksek olması halinde, promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin, satılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmının indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, tebliğin bu hükmü dava konusu edilmiş ve yargılama süreci sonunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 30.04.1999 tarih ve E:1998/420, K:1999/235 sayılı Karar'ında³ tebliğin ilgili bölümünün (A/1) iptal edilmesine karar vermiştir. Söz konusu Karar'ın hüküm bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

² 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:158, Kasım 2001, Sayfa:175.

“Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 4. fıkrasına dayanılarak yürürlüğe koyulan 50 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin, “Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu” başlıklı (A/1) bölümünün iptali istemiyle açılan davayı reddeden Danıştay 11. Daire Kararı temyiz edilmiştir.

Bir tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi uygulamasında vergi yükünü taşıyan nihai tüketici olduğundan bu yükün, ithalatçı, toptancı, perakendeci durumundaki kimselerin mal varlığının herhangi bir azalmaya neden olmaması esastır. Bu sonuca indirim mekanizması aracılığıyla ulaşılmakta ve mal ve hizmet bedeliyle birlikte tahsil edilen KDV'den satış veya hizmetin ifasından önceki aşamalarında yüklenen vergi indirilerek aradaki fark, aşamalar halinde hazineye intikal etmektedir.

KDVK'nın vergi indirimi düzenleyen 29. maddesinin 4. fıkrasında, Maliye Bakanlığı'nun vergi indirimi uygulamasından doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde anılan yasanın ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul esasları düzenlemeye yetkili olduğu kurakla bağlanmıştır.

Davaya konu yapılan ve KDVK'nın 29. maddesinin 4. fıkrasına dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan 50 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (A/1) bölümünde; aynı işletmede imal veya inşa edilenler de dahil olmak üzere promosyon olarak verilen mala ilişkin KDV oranının, satılan mala ilişkin KDV oranından yüksek olması halinde, promosyon ürünü için yüklenen KDV'nin, satılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmının indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması kabul edilmiştir.

Davacı bu düzenlemenin, yetki, sebep ve konu öğeleri yönünden yasaya aykırı olduğunu ve promosyon ürünü için yüklenen verginin tümünün indirim konusu yapılabileceğini iddia etmektedir.

KDVK'nın 29. maddesinin 4. fıkrası ile tanınan yetki vergi indirimi uygulamasından doğabilecek aksaklıkları, vergi indirimi ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermek amacıyla öngörülmüştür. **Mükelleflerin yaptıkları işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri vergilerin indirilmesi Kanun'un ana ilkelerindedir.** İndirim ana ilke olduğuna ve Bakanlığa indirim uygulamasına engel teşkil eden aksaklıkları giderme yetkisi tanındığına göre Bakanlığa KDV indirimi engelleyecek şekilde düzenleme yapma yetkisi tanındığından söz edilemez. Davaya konu yapılan 50 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde promosyon ürününün alınması sırasında yüklenen verginin bir kısmının indirilemeyeceği yolundaki düzenleme, bu nedenle yasaya aykırıdır. Öte yandan KDVK'nın 36. maddesinde indirim hakkını kısmen veya tamamen kaldırmaya veya yeniden koymaya ve bu şekilde indirim hakkı kısıtlanan mal veya hizmetleri belirlemeye **Bakanlar Kurulu yetkili kılındığından, Maliye Bakanlığı dava konusu düzenlemeyi yaparken yasa yapıcının Bakanlar Kuruluna tanıdığı bir yetkiyi kullanmıştır.**

...”

Yukarıda özetlenen Kararda, yargı organı, 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemenin hem konu yönünden hem de yetki yönünden hatalı olduğunu belirtmiş ve tebliğin ilgili bölümünü iptal etmiştir. Konu yönünden, indirim hakkının kısıtlanmasının KDV sistematğine uygun olmadığı belirtilmiş, yetki yönünden ise Maliye Bakanlığı'nın Bakanlar Kuruluna tanınan bir yetkiyi kullandığı üzerinde durulmuştur.

Yukarıda açıkladığımız üzere, herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmelerinin alkollü içki alımlarına ilişkin yüklendikleri KDV'lerin indirim konusu yapılmayacağını belirten Bakanlar Kurulu Kararı'nda yetki yönünden eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Ancak, bu Karar'ın konu yönünden sakıncalı olduğu ve bu sakıncaların vergisel ve sosyal açıdan olumsuz yansımalarının olacağını söylemek mümkündür.

IV. VERGİ İNDİRİMİNİN ENGELLENMESİNİN VERGİSEL VE SOSYAL YANSIMALARI

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, KDV sistematğinin sağlıklı bir şekilde yürümesi, belge düzeninin yerleşmesine ve dolayısıyla kayıtdışı ekonominin beslenme kaynaklarının azalmasına neden olacaktır. Öte yandan bu sistemin düzenli bir şekilde çalışması işletme hasılatlarının doğru teşekkül etmesine ve sonuç olarak da gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının gizlenememesine sebep olacaktır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan KDV sistematğinin doğru işlemini sağlayacak mekanizmalardan en önemlisi indirim mekanizmasıdır. İndirim mekanizmasının herhangi bir sebeple sınırlandırılması veya engellenmesi, belge düzeninin aksamasına ve kayıtdışılığın beslenmesine sebep olacaktır. İndirim hakkı olmayan işletmelerin, mal veya hizmet satın aldıkları işletmelerden belge istemelerini beklemek çok iyi bir yaklaşım olacaktır. Bu yazının konusunu oluşturan turizm işletmelerinden de farklı türde bir davranış beklemek anlamsızdır. Çünkü, alkollü içki alımları nedeniyle yüklendikleri KDV'leri indirim konusu yapamayacak turizm işletmelerinin, alkollü içkileri satın aldıkları işletmelerden belge düzenine sadık kalmalarını beklemeleri söz konusu olmayacaktır. Daha açık bir deyişle, alkollü içki alımları nedeniyle yüklendikleri KDV'leri indirim konusu yapamayacak turizm işletmeleri, alkollü içki alımlarını belgesiz ve daha az maliyetle yapmanın yollarını arayacaklardır. Bu durum ise kayıtdışı ekonomiyi canlandıracak ve vergi sisteminin zedelenmesine sebep olacaktır.

Bu yolla kayıtdışı ekonominin canlanmasının ise sosyal yansımaları da olacaktır. Hepimiz tarafından bilindiği üzere, son yıllarda kaçak alkollü içki imalatı ve ticareti son derece yaygınlaşmıştır. İndirim mekanizmasının kaldırılması kaçak içki sektörünün de canlanması anlamına gelebilir. İndirim hakkı olmayan turizm işletmeleri daha az maliyetle kaçak alkollü içecek temin etme yolunu seçebileceklerdir. Bu ise insan sağlığının ve Türk turizminin olumsuz etkilenmesi sonucunu doğurabilecektir.

V. SONUÇ

Katma değer vergisi uygulamasının en önemli müesseselerinden birisi indirimdir. İndirim hakkı, alıcıların alımlarını belgelemeleri koşuluyla kullanılabilen bir haktır ve bu yönüyle belge düzeninin yerleşmesine ve ekonominin kayıt altına alınmasına büyük katkılar sağlamaktadır. Bu hakkın kısıtlanmasının ise yukarıda açıklandığı üzere vergisel ve sosyal birçok yansıması bulunmaktadır.

2007/12143 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı önce, herşey dahil sisteminde çalışan turizm işletmelerinin uygulayacağı (alkollü içki teslimleri dahil) katma değer vergisi oranı % 18'den % 8'e indirilmiş, daha sonra da bu işletmelerin alkollü içki alımları nedeniyle yüklendikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacakları belirtilmiştir. Yukarıda bu düzenlemenin katma değer vergisi sistemiğine uygun bir düzenleme olmadığı, kayıtdışılığı artıracığı ve kaçak içki sektörünü canlandıracağı ayrıntılı olarak açıklandı.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü