

# Dolaylı Vergiler Bülteni

2010 / 1

VERGİ

Dolaylı Vergi Bültenimizin ilk sayısına hoş geldiniz. Bu bültenin hedefi okuyucularını Türkiye ve AB’de dolaylı vergi konusunda meydana gelen önemli gelişmeler konusunda bilgilendirmektir. Bu bültenimiz de, AB’de KDV reformu olarak da bilinen “KDV Paketi”nin getirdiği değişiklikler, tütün fonunun kaldırılması ve bunun ile ilişkili olarak tütün mamullerinde ÖTV oranının artırılması, KDV kanunda yer alan diplomatik istisnaya ilişkin yapılan açıklamalar ve zayı olan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV’nin durumu konularında meydana gelen değişiklikler ve bu değişikliklerin Türk iş dünyasındaki potansiyel etkileri ele alınmıştır.

## Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılmayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV Artık İndirilemeyecek

Özellikle gıda ve ilaç sektöründe faaliyet gösteren firmalar tarafından yaygın olarak uygulanan kullanım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılmayacak hale gelen mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi uygulamasına, Maliye Bakanlığı tarafından 5 Aralık 2009 tarihinde yayımlanan 113 seri numaralı KDV Genel Tebliği ile son verilmiş oldu.

Tebliğde yapılan açıklamada Katma Değer Vergisi’nin 30/c maddesine atıf yapılarak; “... kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılmayacak hale gelen ve imha edilen malların, zayı olan mal mahiyetinde olduğundan mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılmayacağı” belirtilmiştir.

KDV Kanunu’nun 30/c maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı’nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre Mali İdarenin verdiği görüşlerle ve müstakar hale gelen yargı kararlarıyla mutad bir uygulama haline gelen, miadı dolan

veya bozulan malların imha edilmesi halinde, bu malların zayı mallar olarak değerlendirilemeyeceğine ve bunlarla ilgili olarak yüklenilen KDV’lerin indirim konusu yapılacağına ilişkin görüş değişmiş bulunmaktadır.

## Getirilen Düzenlemenin Değerlendirilmesi

Bakanlığın Tebliği getirdiği görüşü, kullanım süresinin dolması veya başka sebeplerle kullanılmayacak hale gelmesi nedeniyle imha edilen malların Kanun’un 30/c maddesine göre zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki yeni yorumundan kaynaklanmaktadır.

Kanun maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, daha önce verilen görüşlerin aksi yönündeki bu yeni yorumun; bize göre en önemli gerekçesi “zayı olma” kavramının neyi ifade ettiği ve malların hangi hallerde zayı olmuş sayılacağı konusunda gerek Katma Değer Vergisi Kanunu’nda gerekse diğer vergi kanunlarında herhangi bir tanım veya düzenlemenin yapılmamış olmasının getirdiği eksiklikler. Sözlük anlamıyla kaybolmak, yok olmak, mahvolmak anlamına



gelen “zayi olma”nın fiziki olarak bir yok olma olarak anlaşılması gerektiği, bu nedenle teknolojik değişiklikler nedeniyle ekonomik değerini yitiren malların veya kullanım süresi dolan malların bu kapsamda değerlendirilemeyeceği ve bu mallarla ilgili yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabileceği hususu, Mali idarenin muhtelif tarihlerde verdiği görüşlerle istikrarlı bir hal almış ilen, bu görüşün bir Tebliğ ile değiştirilmesi, uygulamada ciddi sıkıntılar yaratacaktır. Özellikle, söz konusu Tebliğ hükmünün sadece yayınlandığı 5 Aralık 2009 döneminden sonra yapılan işlemleri değil, zaman aşımı süreci içinde geçmiş dönemleri de kapsama alabileceği düşünüldüğünde, bu sektörde faaliyet gösteren firmalar açısından ciddi bir vergi yükü ile karşılaşılması kaçınılmazdır.

## Ne yapılması gerekiyor?

113 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde; Zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 no.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda;

- İmha işlemin yapıldığı her dönem için gerekli KDV indirim düzeltmesi yapılarak KDV beyannameleri “İhtirazı Kayıtlı” beyan edilebilir, bu

durumda 30 gün içerisinde dava açılması gerekmektedir.

- Söz konusu Tebliğ hükmünün Kanuna aykırılığı nedeniyle Tebliğ'in yayınlandığı tarihten itibaren 60 gün içerisinde Danıştay'da “iptal davası” açılabilir.

## HİZMET İHRACI İSTİSNASINDA HİZMET BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLME ŞARTI KALKMIŞTIR

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/2 maddesine göre bir hizmetin “hizmet ihracatı” kapsamında değerlendirilebilmesi;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

- Hizmetten yurt dışında faydalanılması şartlarına bağlanmıştır.

Ancak, hizmet ihracatı konusunda 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen aşağıdaki şartların varlığı da aranmaktadır. Bunlar:

- Hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,

- Fatura ve benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi,

- Hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi,

- Hizmetten yurt dışında yararlanılması.

Görüleceği üzere istisnadan yararlanmanın şartlarından biri de, hizmet bedeli dövizin Türkiye'ye getirilmesi ve bu hususun döviz alım belgesi ile tevsik edilmesidir.

Maliye Bakanlığı, 05.12.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile; “Hizmet ihracatına ilişkin bedellerin, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden hizmetin ifa edildiği dönemde ihracat istisnası kapsamında beyan edilmesini; ancak, bu işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin iadesinin hizmet bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmeden yapılmamasını” hükme bağlamıştır.

Yapılan bu düzenleme gereğince, yurt dışındaki müşterilere verilen hizmetlere ilişkin bedeller, bu bedellerin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden, hatta Türkiye'ye hiç getirilmese bile hizmetin verildiği dönemde istisnaya konu edilebilecektir. Böylece hizmetin verildiği dönemde mi yoksa hizmet bedeli dövizin getirildiği dönemde mi istisna uygulanacağı hususundaki tartışmalar da son bulmuş oldu.

Ancak hizmet ihracatı nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin

İadesinin istenilmesi halinde, bedelin Türkiye'ye getirdiğinin döviz alım belgesi ile belgelendirilmesi zorunludur.

## İthal Tütün Üzerindeki Tütün Fonu Kaldırıldı

1 Ocak 2010 itibariyle ithal tütün ve sigaralar üzerinden alınan tütün fonu sıfırlanmıştır. İthal edilen tütün ve tütün mamullerinden, sigara ve purolardan alınan tütün fonu Bakanlar Kurulu Kararı ile sıfıra indirilmiştir. Bu karar uyarınca; 24.01 pozisyonundaki "yaprak tütün" ve "tütün döküntüleri" ithalatından geçmişteki gibi ithalatta fon alınmaya devam edilecektir.

Ayrıca, karar uyarınca, sigarayı imal etmek için yurt dışından tütün ithalinde fon alın bu düzenleme Türkiye'nin AB müzakere sürecinin bir gereği olarak gerçekleştirilmiştir. Türkiye ile AB arasında müzakere sürecinin "Vergilendirme" başlığı 30 Haziran 2009'da açılmıştı. Bu gibi fonların varlığı AB ilerleme raporlarında ayrımcılık yaratıldığı gerekçesiyle çeşitli kereler gündeme getirilmişti.

Bu düzenleme AB'ne giriş sürecinde önemli bir adım olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan, tütün mamullerine uygulanan ÖTV oranı yükseltilmiştir. Bu yeni düzenlemenin esas amacı finansal krizin yol açtığı bütçe açıkları ile mücadele olarak özetlenebilir.

## Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV istisnasında yeni düzenlemeler

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV istisnasının

uygulama esasları 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

Tebliğden önce, istisna gerekli koşulları taşıyan ve karşılıklılık ilkesi ile benzer bir istisnayı uygulayan ülkelerin diplomatik temsilcilerine verilen bir banka kredi kartı aracılığı (KDV istisna kartı) ile uygulanmaktaydı.

Yeni düzenlemeler ile birlikte, KDV istisna kartları artık kullanılmayacak.

Diplomatik temsilciler ilk önce kendilerine gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri üzerinden KDV ödeyecek ve bu ödemeyi takip eden 3 ay içerisinde gerçekleştirdikleri mal ve teslim alımlarının detayını bağlı buldukları temsilciliklere sunarak ödedikleri KDV'sinin iadesini talep edebilecekler. Diplomatik temsilcilikler kendilerine sunulan detaylı harcama tablosunu bağlı buldukları vergi dairesine sunacaklar. Vergi daireleri ise her bir diplomatik temsilcinin KDV iade taleplerini, ülke ve masraf bazında (en az 50 TL) belirlenen limitleri de dikkate alarak, ilgili temsilcinin bireysel banka hesabına aktarmak suretiyle gerçekleştirecek (elektrik, su v.b. gibi kamu hizmetleri limit kapsamı dışındadır).

Bu çerçevede, diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine sahip mensuplarına satış yapan KDV mükellefleri, düzenledikleri fatura ve benzeri belgelerde (fatura düzenleme sınırının altında kalsa bile bu kapsamdaki satışları için fatura düzenlenmesi gerekmektedir) yabancı misyona tabi kişinin adı-soyadını, Dışişleri Bakanlığınca düzenlenen yabancı misyon personel kimlik kartının numarasını veya yabancılara mahsus kimlik numarasını yazacaklardır. Ancak elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarına ait belgelerde yabancı misyon personel kimlik kartının numarası veya yabancılara mahsus kimlik numarası aranılmayacaktır.

## AB'de KDV: Geçtiğimiz yıl gerçekleştirilen KDV reformunun Türk iş dünyasına olası etkileri bekleniyor. Giriş

1 Ocak 2010 tarihinde "KDV Paketi" nde yer alan bir dizi mevzuat değişikliği yürürlüğe girmiş ve bu değişiklik ile KDV kanununun uygulanması bakımından hizmetin verildiği yer ve zaman önem kazanmıştır. Söz konusu değişikliklerin en önemli sonuçlarından biri, hizmet veren firmalar için "hizmetin verildiği





yer” kuralının değişmesidir. Vergilendirmede temel kural hizmetlerin tedarikçinin mukim olduğu yerde vergilendirilmesi iken, bu kural müşterinin bulunduğu yer olarak değiştirilmiştir. Deniz aşırı hizmet alanlar, hizmetin ifa edildiği tarihte KDV hesaplama konusunda sorumlu hale getirilmiştir.

Bu değişiklik KDV kanunun genel prensiplerinden birine atıfta bulunmaktadır: KDV, tüketimin gerçekte olduğu yerde alınmalıdır. Bu aynı zamanda bazı istisnaların neden uygulanabilir kalacağını da açıklamaktadır, örneğin; bir gayrimenkule ilişkin olarak gerçekleştirilen bir hizmetin, söz konusu gayrimenkulün bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gibi.

27 AB üye ülkesi tarafından aynı kanunun uygulanacağı gerçeğinden hareketle, AB içinde gerçekte olacak sınır ötesi B2B hizmetlerinin tedariki sırasında çifte vergilendirmenin meydana gelmesi beklenmemektedir.

Ancak, tedarikçilerden birinin AB dışında yer alması durumunda durum farklı olacaktır.

### Potansiyel Sorunlar

Türkiye’de KDV kanuna göre “hizmet ihracı”, hizmetin ifasının yurt dışında mukim bir alıcıya verildiği durumlarda belirli koşulların sağlanması durumunda KDV’den istisnadır. En önemli koşullardan biri hizmetten Türkiye dışında faydalanılmasıdır. Hizmet ihracına ilişkin istisna, hizmetin içeriği ya da hizmetten faydalanın hukuki yapısından (tüzel ya da gerçek kişi) bağımsızdır. Nihai olarak, bir çok hizmet ifası güvenli bir biçimde Türkiye’de KDV kapsamına alınırken Türkiye’de “faydalanma” esasına dayanmaktadır.

“Hizmetin verildiği yer” kuralının tedarikin gerçekte olduğu yerden hizmeti alanın bulunduğu yer olarak değişmesi, Türkiye’de yerleşik firmalar tarafından AB’de yerleşik şirketlere verilen birçok hizmetin (birkaç istisna dışında), hizmetin alındığı yer olan AB’de vergilendirilmesi anlamına gelmekte ancak aynı işlem KDV hükümlerine istinaden Türkiye’de de KDV’ye konu olabilecektir. Söz konusu çifte vergilendirme, Türk şirketleri ile iş yapmanın maliyetini artırmaktadır. Türkiye’deki işlemlerden kaynaklanan %18 KDV yükü hizmeti alan dar mükellef kurum tarafından telafi edilemeyecek ve hizmeti alanın (şirketin kurulu olduğu yerde) KDV’nin hesaplanması gerekecektir.

Hizmetin içeriğine bağlı olarak, KDV’ye katlanan mükellef için söz konusu KDV’nin telafisinin mümkün olmadığı ve çifte vergilendirmeye yol açabileceği durumlar olabilecektir. Söz konusu durumun bir örneği, banka ve sigorta şirketlerine verilen hizmetlerdir. Bunların yanı sıra diğer bir risk de, bazı vergi otoritelerinin Türkiye’de hesaplanan KDV’yi hizmetin verildiği ülkede hesaplanacak KDV’nin matrahına dahil etmesidir.

Böyle bir konunun yeni olmadığı bir yerde, söz konusu düzenlemede yer alan hizmetlerin kapsamı mümkün olduğunca geniş tutulmaktadır.

### Sonraki Adımlar?

AB’de yerleşik bir şirkete hizmet veren her bir Türk şirketi sağlanan servislerin “ihracat istisnası” kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve bunun yanı sıra söz konusu hizmetlerin değişen “hizmetin verildiği yer” kuralı kapsamında yer alıp almadığı konularına açıklık getirmelidir.

Böyle bir durumun söz konusu olması halinde ve özellikle müşterinin banka, sigorta şirketi veya KDV’yi sınırlı bir şekilde telafi edebilecek bir kurum olması durumunda iş akışının gözden geçirilmesi ve KDV yükünü hangi tarafın yükleneyeceği, yeni getirilen “hizmetin verildiği yer” kuralına istinaden telafi edilemeyen verginin tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir

## İletişim Detayları

Ferrah Sefer Kurdoğlu  
Ortak, Dolaylı Vergilendirme Hizmetleri  
Tel: +90 212 317 74 50 (dahili: 436)  
Cep: +90 533 597 29 90  
[fsefer@kpmg.com](mailto:fsefer@kpmg.com)

Yavuz Öner  
Direktör, Dolaylı Vergilendirme Hizmetleri  
Tel : +90 212 317 74 50 (dahili: 442)  
Cep: +90 530 461 35 78  
[yoner@kpmg.com](mailto:yoner@kpmg.com)

Frederic Raepers  
Kıdemli Müdür, Dolaylı Vergilendirme Hizmetleri  
Tel : +90 212 317 74 50 (dahili: 443)  
Cep: +90 530 461 35 79  
[fraepers@kpmg.com](mailto:fraepers@kpmg.com)

## Ofislerimiz

**KPMG İstanbul**  
Yapı Kredi Plaza C Blok Büyükdere  
Caddesi Levent  
34330 İstanbul  
Telefon +90 (212) 317 74 00  
Faks +90 (212) 317 73 00

**KPMG Ankara**  
Turan Güneş Bulvarı, 15. Cad. No:  
41 Yıldızevler Çankaya  
06650 Ankara  
Telefon +90 (312) 491 72 31  
Faks +90 (312) 491 71 31

**KPMG İzmir**  
1456 Sok. No:10/1 K:13 Punta  
İş Merkezi Alsancak  
35220 İzmir  
Telefon +90 (232) 421 26 00  
Faks +90 (232) 421 26 01

Bu dökümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Sürekli güncel ve doğru bilgi sunumuna özen gösterilmesine karşın bu bilgiler her zaman her durumda doğru olmayabilir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın , bu dökümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir. KPMG International Cooperative bir İsviçre kuruluşudur. KPMG bağımsız şirketler ağıının üye firmaları KPMG International Cooperative'e bağlıdır. KPMG International Cooperative müşterilerine herhangi bir hizmet sunmamaktadır. Hiç bir üye firmanın KPMG International Cooperative'e veya bir başka üye firmayı üçüncü şahıslar ile karşı karşıya getirecek zorlayıcı yada bağlayıcı hiçbir yetkisi yoktur.

© 2010 Yetkin Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., KPMG International Cooperative'in üyesi bir Türk şirkettir. KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır. Türkiye'de basılmıştır.