

AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRKİYE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASINDA İSTİSNALAR

Yrd. Doç. Dr. Nurettin Etiler^()*

GİRİŞ

KDV istisnası ekonomik, siyasi, sosyal, askeri vb. amaçlarla bazı konuların vergi dışında tutulmasını sağlar. Vergi dışında tutulma ya tam olur, ya da kısmi olur. Tam istisnada mal ve hizmet vergiye tabi tutulmadığı gibi bünyesindeki KDV'de iade edilir (Bu tür istisnalar indirimli istisna veya sıfır oranlı istisna diye de anılmaktadır). Türk KDV'deki ihracat istisnası bu tür istisnaya örnektir. Kısmi istisna uygulamasında ise belirli mal ve hizmetlerden sadece istisnanın uygulandığı aşamada vergi alınmaz. Daha önce malın veya hizmetin bünyesine girmiş olan KDV ise iade edilmez (indirimsiz istisna). KDV uygulamamızdaki sosyal ve askeri istisnalar kısmi istisnaya örnektir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği ile gümrük birliği gerçekleştirme aşamasında olması Avrupa Birliği'ndeki vergi uyumlaştırması ile ilgili gelişmeleri izlemesinin önemini artırmaktadır. Bu gelişmelerin Türkiye'nin çıkarları açısından değerlendirilerek gerekli politikaların ortaya konulması gereği vardır.

Bu çalışmada KDV'nin Türkiye uygulaması istisnalar rejimi açısından Avrupa Birliği KDV ile karşılaştırılacaktır.

1) AB KDV REJİMİNDE YER ALAN İSTİSNALAR

6. Direktif bir yandan 13 - 16. maddeleri arasında sürekli istisnaları düzenlemiş, diğer yandan 28. maddesinde bu istisnalar rejimi dışında uygulama yapılabilmesine olanak tanıyan geçici düzenlemelere yer vermiştir. Birinci grup genel istisnalar rejimi, ikinci grup ise geçici istisnalar rejimi başlığı altında incelenecektir.

(*) Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. , Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

A) Genel İstisnalar Rejimi

1) Üye ülkeler içinde Uygulanan İstisnalar (6. Direktif, m. 13.)

13. madde üye ülkeler içinde uygulanacak istisnaları düzenlemektedir. Bu istisnalarda toplum yararına yönelik faaliyetlerle ilgili istisnalar ve diğer istisnalar olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. **Toplum yararına yönelik faaliyetlerle ilgili istisnalar** maddenin **A bendinde** sayılmış olan istisnalardır. Bunların arasında:

- Yolcu ulaşımı ve telekomünikasyon hizmetleri dışındaki kamuya ilişkin posta hizmetleri,

- Hastaneler ve benzeri kuruluşlar tarafından sağlanan tıbbi tedaviler, ameliyatlar ve bunlarla ilgili diğer hizmetler,

- Tıbbi ve tıp benzeri mesleklerin icrası yoluyla sağlanan bakım, tedavi hizmetleri (Bu istisnanın çerçevesinin belirlenmesi üye ülkelerin insiyatifine bırakılmıştır),

- İnsana ait organ, kan ve süt teslimleri,

- Diş hekimliği mesleği ile ilgili hizmetler ve diş protez teslimleri,

- Emekli sandıkları dahil olmak üzere sosyal yardım ve sosyal güvenlikle ilgili hizmet veren kamu ve benzeri kuruluşlar tarafından sağlanan hizmetler ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya ilişkili mal teslimleri,

- Çocukların ve gençlerin bakım ve korunmasına yönelik kamu veya benzeri kuruluşların verdikleri hizmetler ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya ilişkili mal teslimleri,

- Çocuk ve gençlere yönelik okul ve üniversite eğitimi veya mesleki eğitim veren kamu ve benzeri kuruluşların hizmetleri ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya bağlı mal teslimleri,

- Okul ve üniversite eğitimi ile ilişkili öğrenciler tarafından verilen özel dersler,

- Manevi yardımı amaçlayan dini ve felsefi kuruluşların hizmetleri,

- Üyelerine kar amacı gütmeyen hizmet vermek amacıyla kurulmuş dini, felsefi, sendikal, siyasi vs. amaçlı kuruluşların verdikleri hizmetler,

- Spor ve fiziki eğitim vermek üzere kar amacı olmaksızın kurulan kuruluşların hizmetleri,

- Kültürel faaliyetlerde bulunan kamu kuruluşlarının ve benzeri diğer kuruluşların verdikleri hizmetler ve bu hizmetlerle ilgili teslimler,

- Bu maddenin b), g), h), i), l), m), n) bentlerinde faaliyetleri ile ilgili olarak KDV istisnası tanınan kuruluşların sırf amaçlarını gerçekleştirmek gayesiyle yaptıkları mal ve hizmet teslimleri (Bu istisna haksız rekabete yol açmaması şartıyla uygulanabilecektir. Üye

ülkeler istisnadan yararlanacak faaliyetlerin sayısı ve istisna miktarı konusunda sınırlamalar getirebileceklerdir),

- Yaralıların ve hastaların kamunun izin verdiği kuruluşlar tarafından özel araçlarla taşınması hizmetleri,
- Devlet radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelikte olmayan faaliyetleri sayılmıştır.

B bendinde sayılan diğer istisnalar arasında da:

- Sigorta ve reasürans işlemleri (Bu işlemlerle ilgili sigorta komisyoncu ve acentaların yaptıkları bağlı hizmetler dahil),
- Bazı arazi ve gayrimenkul kiralama işlemleri (Otelcilik ve benzeri sektörlerde sunulan konaklama hizmetleri, kamp yerlerinin, park yerlerinin, sabit teçhizat ve makinelerin, kasaların kiralanması işlemleri hariç. Üye devletler isterlerse bu istisna kapsamını daha da daraltabileceklerdir),
- KDV'si indirilmeyen ve yalnızca istisna kapsamındaki faaliyetlerde kullanılan malların teslimi,
- Para yatırma-çekme, kredi verme, değerli kağıtlar, döviz, para, hisse senedi ve tavil teslimleri,
- Tarifî üye ülkeler tarafından yapılacak olan ortak yatırım fonlarının yönetimi,
- Posta pulu, damga pulu ve benzer pulların teslimi,
- Üye ülkelerin belirleyecekleri sınırlar ve şartlar dahilinde her türlü müşterek bahis, şans ve kumar oyunları,
- Bina ve mütemmin cüzlerinin ve üstünde durdukları arsaların teslimi,
- Arazi teslimleri sayılmıştır.

Aynı maddenin **C Bendinde** de üye devletlerin vergiye tabi olup olmama konusunda mükelleflerine serbesti tanıyabilecekleri konular yer almıştır (**Seçimlik istisna**). Bu konular arasında gayrimenkullerin kiralanması, bazı bankacılık işlemleri ile bina ve arazi teslimleri yer almıştır.

B) İthalatta Uygulanan İstisnalar (6. Direktif, m. 14.)

a) Geçici İthalatta KDV İstisnası

Geçici ithalata örnek olarak ithal edilmiş olan ancak değiştirilmeden yeniden ihraç edilmesi söz konusu bir malı veya ithalatın yapıldığı ülkede oturmayan birine ait olan yani tekrar ülke dışına çıkması söz konusu olan bir malı verebiliriz. Geçici ithalatta mal ithalatın yapıldığı ülkede kullanılmamaktadır.

6. Direktif m. 14 (1), (c) geçici ithalat rejimine tabi olduğu beyan edildiği için gümrük vergilerinden istisnaya hak kazanmış malların ithalinde KDV istisnası uygulanacağını ve konunun ayrıntılarının Komisyon'un hazırlayacağı öneride belirleneceğini öngörmektedir.

17. Direktif (16 Temmuz 1985), (85/362/CEE), (JO no: L 192 du 24.7.1985, p.20) bu hüküm gereğince kabul edilmiştir. Bu Direktif geçici ithalatta KDV alınmamasını kabul etmiştir. Malın geçici ithalata yapıldığı ülkede kullanılması durumunda ise alınmayan vergiler tahsil edilecektir. Bazı durumlarda geçici ithalata teminat gösterilmesi durumunda izin verilmektedir. Geçici ithalat süresi 24 aya kadar çıkabilmektedir. Direktif, sergilenmek amacıyla getirilen sanat eserleri örneğinde olduğu gibi bazı durumlarda satış ihtimali ile ithal edilen mallara da geçici ithalat istisnası tanımaktadır.

b) 6. Direktifte Yer Alan Diğer İstisnaları

- Ülke içinde vergiden istisna tutulmuş malların ithalatı,
- Ülkeden transit geçeceği beyan edilen ithal malları,
- Ortak Gümrük Tarifesine göre muafiyet tanınmış olan malların ithalatı,
- İthal edilen malların reimportasyonu,
- Diplomatik ve konsüler ilişkiler çerçevesinde yapılan ithalat, uluslararası anlaşmalar çerçevesinde kurulan uluslararası kuruluşlar adına yapılan ithalat, NATO Anlaşması çerçevesinde yapılan ithalat,
- Deniz balıkçılığı ile uğraşan işletmeler tarafından balık avı ürünleri ithalatı,
- Merkez bankaları tarafından gerçekleştirilen altın ithalatı,

c) İhracat Alanında Uygulanan İstisnalar, Benzer İşlemler ve Uluslararası Taşımacılık İstisnası (6. Direktif, m. 15.)

- Ülke dışına ihraç edilen mallar,
- Ülkeye bazı hizmetler sunulmak üzere giren, sahibi ülke dışında bulunan menkul malların hizmet sunulmasından sonra yeniden ihracatı,
- Hava ve deniz taşıma araçlarının yakıt ve diğer ihtiyaçlarının tedariki için yapılan teslimler ile bunların tamir, bakım, kiralanması ve teslimleri,
- Diplomatik ve konsüler ilişkiler çerçevesinde sağlanan mal ve hizmet teslimleri, anlaşmalarla kurulan uluslararası kuruluşlar ve NATO adına sunulan mal ve hizmet teslimleri,
- Üye ülke merkez bankalarına yapılan altın ihracatı,

-İnsani amaçlarla veya eğitim amaçlı faaliyetlerde bulunan kuruluşların yurt dışındaki aynı amaçlı faaliyetlerinde kullanılmak üzere mal ihracatı,

- Transit taşıyan mallar istisnası,

- Bu maddede yazılı işlemlerle ilgili başkası adına aracılık yapan kişilerin hizmet teslimleri.

D) Malların Uluslararası Dolaşımı ile İlgili Bazı Özel İstisnalar (6. Direktif, m. 16)

Bu başlık altında da gümrükteki geçici depolara konulan mallar, serbest bölge rejimi altında ithal edilen mallar, gümrük antrepo rejimi ile ithal edilen mallar vs. ve bunlarla ilgili hizmet teslimleri düzenlenmiştir.

2) Geçici İstisnalar Rejimi (Aykırılıklar)

6. Direktif'in 28. maddesi, 13. madde ile indirimsiz istisna uygulaması öngörülen bazı faaliyetleri üye devletler isterlerse geçiş dönemi içinde KDV'ne tabi tutabileceklerini kabul etmiştir. Bu faaliyetlerin hangileri olduğu 6. Direktif'in sonunda yer alan "E Eki"nde açıklanmıştır. Diğer taraftan yine 28. madde hükmü ile Direktif'in ilavesinde yer alan "F Eki"nde sayılı faaliyetlere istisna uygulanıyor olması durumunda, bu istisnaların geçiş dönemi içinde korunabilmesine izin verilmiştir. Bu istisnalar genel istisnaların içinde yer almayan ancak 6. Direktif çıktığı zaman üye ülkeler tarafından uygulanmakta olan istisnalardır. Konunun ayrıntılarına burada girilmeyecektir.

Bu aykırılıklar üye devletlere ve istisnalardan yararlanan ekonomik sektörlerle yeni rejime uyum sağlamalarına yardımcı olmak üzere zaman tanımak amacıyla kabul edilmiştir. Diğer taraftan 28. madde Komisyon'un raporu üzerine Konsey'in aykırılıkları yeniden gözden geçireceğini ve birkısımının veya tamamının uygulanmasına son verebileceğini hükme bağlamıştır. Bu hüküm gereğince çıkarılan 18. Direktif ile (18.7.1989) (89/465/CEE), (JO no L 226 du 3.8.1989, p. 21) 28. madde çerçevesinde izin verilen ihlallerin üçte ikisine son verilmiştir. Bu aykırılıkların tamamına son verilmesi iç pazarın gerçekleştirilmesi ile daha büyük önem kazanmıştır. Çünkü bu aykırılıklar rekabet eşitsizliklerine yol açabilmektedirler. Geriye kalan aykırılıklarda son vermeyi amaçlayan çalışmalar sürmektedir.

II) TÜRK KDV'DE YER ALAN İSTİSNALAR

Kanun KDV istisnalarını 7 grup içinde toplamıştır (KDVK,m.11-19).

1) İhracat İstisnası (KDVK, m. 11)

İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu durum "varış ülkesinde vergilendirme prensibi"nin doğal bir sonucudur.

Eğer mallar yurt dışında Türkiye'de ikamet etmeyen kişiler tarafından satın alınıp götürülüyorsa bu kişiler malların teslimi anında vergiyi öderler. Söz konusu malın gümrükten dışarı çıkışı anında da faturayı göstererek ödedikleri KDV'ni geri alırlar.

2) Hava ve Deniz Taşıma Araçları ve Petrol Aramalarında İstisna (KDVK, m. 13)

Bu madde mükelleflere işletmelerinde kullanacakları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri ile bunların bakımı ve onarımı hizmetlerini vergi dışında tutmuştur. Aynı madde deniz ve hava taşıtları için liman ve hava alanlarında yapılan hizmetleride vergiden istisna ederek bu konuları teşvik etmiştir.

Ayrıca petrol arama faaliyetlerini yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimleri de vergiden müstesna tutulmuştur.

3) Taşımacılık İstisnası (KDVK, m. 14)

Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan taşımacılık işleri bu istisnanın kapsamına girer. İstisna, yabancı taşıma şirketleri için karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

4) Diplomatik İstisnalar (KDVK, m. 15)

Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı ülkelerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerde vergi dışında tutulmuştur.

5) İthalat İstisnası (KDVK, m. 16)

İthalat istisnasından faydalanan mal ve hizmetler şunlardır:

-Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali;

-Gümrük Kanununun ilgili maddelerine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olarak ithal edilen eşya;

-Transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandıkları mal ve hizmetler.

6) Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar (KDVK, m. 17)

Kanunun 16. maddesinde düzenlenen bu istisnalar kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar ve askeri amaç taşıyan istisnalar olmak üzere üçe ayrılmıştır.

aa) Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisna: Bu istisnadan yararlananlar Genel ve Katma bütçeli daireler, Belediyeler, Köyler, Üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar gibi kamu idaresi, kurumunu veya kamu menfaatine çalışan kuruluşlardır. Bu kuruluşların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane...ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle yaptıkları kültür ve eğitim faaliyetlerini ilgilendiren teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.

bb) Sosyal amaç Taşıyan İstisna: Bu istisnadan yararlananlar da yukarıda sözünü ettiğimiz kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Bu kurum ve kuruluşların hastane, dispanser..., öğrenci yurtları, huzurevleri... işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiden istisna edilmiştir. Bu kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ile ifa edilen hizmetlerde vergi konusu dışına çıkarılmıştır.

Sosyal amaç taşıyan istisnalara bir başka örnek olarak "net alanı 150 metre kareye kadar olan konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" verilebilir (KDVK, m. 8, 9).

cc) Askeri Amaç Taşıyan İstisna: Bu çerçevede de askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir.

7) Diğer İstisnalar (KDVK, m. 17)

Kanununun 17. maddesinin 4. bendinde sayılan diğer istisnalara aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

-GVK'na göre vergiden muaf esnaf, vergiden muaf çiftçi ve götürü gider usulüne tabi çiftçilerin teslim ve hizmetleri;

-İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiraya verilmesi;

-Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler;

-Külçe altın, döviz, pul, para, hisse senedi ve tahvil teslimleri.

KARŞILAŞTIRMA VE SONUÇ

AB ile Türk KDV istisnalar rejiminin karşılaştırılmasında tesbit edilebilen bazı farklılıklar aşağıya çıkarılmıştır.

1) Türk KDVK'da Yer Almayan İstisnalar

1) Resmi posta idarelerinin hizmetleri (6. Direktif, m. 13, A, 1, a.),

2) Kamu kuruluşu niteliğinde çalışan radyo ve televizyon kuruluşlarının teslim ve hizmetleri KDVK'muzun 1. maddesinde (Bent 1, a) KDV'nin konusu içine alınmıştır. Oysa bu teslim ve hizmetler ticari nitelik taşımamak şartıyla vergiden istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13 A), 1, g).

3) Bahis ve piyango tertiplenmesi Türk KDVK'da vergiye tabidir (m. 1, bent 1, b). Bu tip faaliyetler AB'de üye devletlerin belirleyecekleri şartlarda ve sınırlarda vergiden istisna edilmiştir (6. Direktif, m. 13, B, f).

4) Doktor ve benzeri sağlık görevlileri tarafından hastalara uygulanacak tedaviler ile diş hekimlerinin ve diş teslimlerinin hizmetleri ve diş protez teslimleri (6. Direktif, m. 13, A), c. e).

2) AB KDV'de Yer Almayan İstisnalar

1) Demiryolu taşıma araçları teslimleri (KDVK, m. 13, a)

2) Askeri amaç taşıyan teslim ve hizmetler istisnası (KDVK,m.17,3)

3) Petrol arama faaliyetleri ile ilgili istisna (KDVK, m. 13, c).

4) Deniz ve hava araçları teslimleri istisnası: Çerçevesi 6. Direktifte (m. 15, f. 4, 6) daha dar, Türk KDVK'da (m. 13, a,b) ise özel spor teknelerini ve uçaklarını da alacak şekilde geniş tutulmuştur. Bu farklılık aynı araçlara liman ve hava meydanlarında verilen hizmetler açısından da geçerliliğini korumaktadır.

Bu karşılaştırma, AB KDV istisnalarının daha çok sosyal amaçlarda yoğunlaştığını, Türk KDV istisnalarının ise ekonomik ve askeri amaçlarda yoğunlaştığını ortaya koymaktadır.