

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE
İNDİRİM MEKANİZMASI**

Doktora Tezi

Hasan ORAL

Ankara-2017

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE
İNDİRİM MEKANİZMASI**

Doktora Tezi

Hasan ORAL

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Cenker GÖKER**

Ankara-2017

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI

Doktora Tezi

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

.Prof.Dr. Nurettin BİLİCİ.....
.Prof.Dr. Semih ÖZ.....
.Doç.Dr. Cenker GÖKER.....
.Yrd.Doç.Dr. Hakan FURTUN.....
.Yrd.Doç.Dr. Oytun CANYAŞ.....

İmzası



Tez Sınavı Tarihi ...26/01/2017.....

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../.....)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Hasan ORAL

İmzası



TEŞEKKÜR



İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ (TÜRKİYE- AVRUPA BİRLİĞİ)

I. TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI .	4
1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Yapısı	5
1.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Doğuşu	5
1.1.1. Mal Teslimi ve Hizmet İfası Hallerinde	5
1.1.2. Tüketici Kanunu’na ve Müşteri Kabul Şartına Bağlı Mal Satışlarında	7
1.1.3. Teslim veya İfadan Önce Belge Düzenlenmesi Halinde	7
1.1.4. Kısım Kısım Mal Teslimi veya Hizmet Yapılması Mutad Olan ve Bu Hususlarda Mutabık Kalınan Hallerde	8
1.1.5. Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda	9
1.1.6. Malın Alıcıya veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi Halinde	10
1.1.7. Su, Elektrik Gaz, Isıtma, Soğutma ve Benzeri Enerji Dağıtım veya Kullanımlarında	10
1.1.8. İthalatta	11
1.1.9. Dar Mükellefiyete Tâbi Olanlar Tarafından Yapılan Uluslararası Taşımacılıkta	11
1.2. İndirim Hakkının Kullanılması	12
1.2.1. Genel Hükümler	12
1.2.2. Katma Değer Vergisi İndirimi ve Beyanname İlişkisi	12
1.3. Katma Değer Vergisi İndirim Zamanı	15

1.3.1. Genel İndirim Zamanı	15
1.3.2. Özel Hesap Dönemlerinde İndirim Zamanı	18
1.4. Katma Değer Vergisi İndiriminin Özellikleri	20
1.4.1. Katma Değer Vergisi İndiriminin Mükellefiyet Bazlı Yapılması	20
1.4.2. Katma Değer Vergisi İndiriminin Dönemselliği	21
1.4.3. İndirilecek Katma Değer Vergisinin Gider Kaydedilemeyeceği.....	23
1.4.4. İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Katma Değer Vergisi Yüklenilen Malın Satılmış Olmasının Gerekmemesi	23
1.4.5. Gelecek Dönemlere Ait Malların Katma Değer Vergisinin Derhal İndirim Konusu Yapılabilmesi	24
1.4.6. Katma Değer Vergisi İndirimi İçin Fatura Bedelinin Ödenmiş Olmasının Gerekmemesi	25
1.4.7. Vergi İndiriminin Toplu Olarak Beyannamede Yapılması	25
2. İndirim Mekanizması ve İdari İşlem Teorisi	26
2.1. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem.....	26
2.2. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizmasının Hukuki Niteliği.....	29
2.2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanılması ve Reddinin Hukuki Niteliği.....	30
2.2.1.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanılması ve Tarh İşlemi	31
2.2.1.2. Katma Değer Vergisinde İndirimin Reddi ve Tarh İşlemi	34
2.2.2. İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Re'sen Tarh İşleminin Hukuki Niteliği.....	37
2.2.3. İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Re'sen Tarh İşleminin Özellikleri	38
2.2.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Tarh İşleminin Unsurları	40
2.2.4.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılması Neticesinde Gerçekleşen Beyana Dayalı Tarh İşleminin Unsurları.....	41
2.2.4.2. Katma Değer Vergisi İndiriminin Reddine Neden Olan Re'sen Tarh İşleminin Unsurları	43
II. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM HAKKI	48

1. Genel Olarak Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkı	48
2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Amacı	50
3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kapsamı	54
3.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkı Kapsamının Tespitinde Getirilen Kistaslar	55
3.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin Belirlemiş Olduğu Kistaslar	56
3.1.1.1. Mükellef Sıfatıyla Hareket Edilen Ekonomik Faaliyetler	57
3.1.1.2. Mükellefin Vergilendirilmiş İşlemleri	58
3.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Belirlemiş Olduğu Kistas	61
3.2. Katma Değer Vergisinden İstisna Tutulan Mal ve Hizmet Alımları	64
4. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Sınırlanması	65
4.1. İndirim Hakkının Katma Değer Vergisi Direktifi'nden Kaynaklı Sınırları	66
4.2. İndirim Hakkının Avrupa Birliği Adalet Divanının İçtihatlarında Belirtilen Sınırları	67
4.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Belirtilen Sınırlar	69
4.3.1. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İndirim Hakkının Sınırlanması	69
4.3.2. Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İndirim Hakkının Sınırlanması	71
4.3.3. Fransa Genel Vergi Kanunu'nda İndirim Hakkının Sınırlanması	73
5. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkına İlişkin Hukuki Düzenlemelerin Tarihsel Süreci	75
5.1. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması	80
5.1.1. Vergi Uyumlaştırılmasında Direktiflerin Hukuki Etkisi	81
5.1.2. Katma Değer Vergisi Uyumlaştırmasına ve İndirim Hakkına Yön Veren Temel Direktifler	83
5.1.2.1. Birinci ve İkinci Direktifler	83
5.1.2.2. Altıncı Direktif	86
5.1.2.3. 16 Aralık 1991 Tarihli Konsey Direktifi	89
5.1.2.4. 2006/112/EC Sayılı Direktif (Katma Değer Vergisi Direktifi) ..	91
5.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Geçiş Rejimi	93

5.3. Uygulanması Planlanan Rejim (Clearing Sistem).....	95
6. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Şartları	98
6.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin Belirlediği Şartlar.....	99
6.1.1. İndirim Hakkını Kullanacak Kişi ya da Tüzelkişilerin Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmasının Gerekmesi	100
6.1.2. İndirim Konusu Edilecek Katma Değer Vergisine Ait Mal ve Hizmetlerin Ekonomik Faaliyet Çerçevesinde Gerçekleşmiş Olmasının Gerekmesi.....	103
6.1.3. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının, Doğduğu Vergilendirme Dönemi İçerisinde Kullanılmasının Gerekmesi	106
6.1.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılmasına Esas Dayanak Belgelerin Bulunmasının Gerekmesi	108
6.1.5. Avrupa Birliği'ne Gerçekleştirilen İthalatta, İthalat Belgesinin Bulunmasının Gerekmesi	110
6.1.6. Avrupa Birliği İçinde Yapılan (Topluluk İçi) İktisaplarda, Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesinin Gerekmesi	111
6.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Belirlediği Şartlar	112
6.2.1. Doğrudan ve Dolaysız Bağlantının Varlığı	113
6.2.2. Ön Ödemeli Satışlarda Alınan Mal veya Hizmet Kaleminin Açık ve Net Şekilde Tanımlanabilmesi	116

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI

I. GENEL OLARAK TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ..	120
II. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMİN ŞARTLARI.....	123
1. Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmalı	124
1.1. Basit Usulde Vergilendirilenlerin Katma Değer Vergisi İndirimi Koşulu	124
1.2. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait Katma Değer Vergisi İndirimi	125
2. Yüklenilen Katma Değer Vergisi, Mükellefiyetle İlgili Olmalı	128

2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Kullanacak Mükellefe İlişkin	
Yasal Mevzuat ile Danıştay'ın ve Vergi İdaresinin Görüşleri.....	128
2.1.1. Yasal Mevzuat	128
2.1.2. Danıştay'ın Görüşü.....	129
2.1.3. Vergi İdaresinin Görüşü	130
2.2. Mükellefiyet Tesis Ettirilmeden Önce İşle İlgili Yapılan Mal ve Hizmet	
Alımlarına İlişkin Katma Değer Vergisi İndiriminin Durumu	130
2.3. Gelecek Yıllara İlişkin Peşin Ödenen Giderlerde Katma Değer Vergisi	
İndirimi	134
2.4. İş Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri Katma Değer Vergisinin	
Durumu	135
2.5. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen Katma Değer Vergisi İndirimi	136
2.6. Rücu Edilen Katma Değer Vergisinin İndirimi	139
3. Yüklenilen Katma Değer Vergisi İndirilebilecek Nitelikte Olmalı	140
3.1. İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri.....	141
3.1.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesine Göre	
İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri.....	141
3.1.2. Maliye Bakanlığı'nın Vergi İndirimini Sınırlayıcı İşlemleri.....	143
4. İndirilebilecek Katma Değer Vergileri Gider Yazılamaz	144
4.1. Katma Değer Vergisi, Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük	
Makbuzunda Ayrıca Gösterilmeli.....	145
4.1.1. İndirime Konu Teşkil Eden Belgeler.....	148
4.1.1.1. Fatura	149
4.1.1.2. Serbest Meslek Makbuzu.....	151
4.1.1.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	152
4.1.1.4. Gümrük Makbuzu	153
4.1.1.5. Maliye Bakanlığınca Katma Değer Vergisinde İndirim Konusu	
Edilebilen Belgeler	154
4.1.1.5.1. Evrak Tevzi Listesi ve Gelir Makbuzuna Dayanarak Yapılan	
Katma Değer Vergisi İndirimi	155
4.1.1.5.2. Akaryakıt Pompalarının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişlerine	
Dayalı Katma Değer Vergisi İndirimi.....	157

4.1.1.5.3. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzlarına İstinaden Katma Değer Vergisi İndirimi.....	158
4.2. Katma Değer vergisinin Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunda Ayrıca Gösterilmesinin Gerekli Olmadığı Haller	160
5. Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Takvim Yılı Sonuna Kadar Kaydedilmeli	163
5.1. Katma Değer Vergisi İndirimi İçin Tutulması Zorunlu Defterler.....	165
5.1.1. Yasal Defterlerin Tasdiki ve Katma Değer Vergisi İndirimi	167
5.1.2. Mütahharik Yapraklı Defterlerin Tasdiksiz Arka Kısımına Yapılan Kayıtların Vergi İndirimine Etkisi	169
5.2. Yasal Defterlere Geç Kaydedilen Fatura ve Benzeri Belgelerdeki Katma Değer Vergisinin İndirimi.....	172
5.3. Fatura ve Benzeri Belgelerin İlgili Takvim Yılı Sonuna Kadar Yasal Defterlere Kaydedilmemesi	174
5.4. E-Defter Uygulaması ve Katma Değer Vergisi İndirimi	176
6. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Katma Değer Vergisi Gerçekte Yüklenilmiş Olmalı.....	179
6.1. Katma Değer Vergisinin Gerçekte Yüklenildiği Haller: Malın Teslimi, Hizmetin İfası.....	180
6.2. Katma Değer Vergisinin Gerçekte Yüklenilmediği Haller	182
6.2.1. Fatura ve Benzeri Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Olması Hali	183
6.2.2. Malların Zayi Olması Hali.....	185
6.2.2.1. Zayi Olan Malların Kapsamı	187
6.2.2.1.1. Malların Değerinin Düşmesi ve Katma Değer Vergisi İndirimi.....	190
6.2.2.1.2. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar ve Katma Değer Vergisi İndirimi.....	191
6.2.2.1.3. Kaybolan Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi	193
6.2.2.1.4. Son Kullanma Tarihi Geçen ve İmha Edilen Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi	195

6.2.2.1.5. Yangında Hasar Gören Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi.....	196
6.2.2.1.6. ATİK'lerin Zayi Olması Halinde Katma Değer Vergisi İndirimine İlişkin Tartışma	198
6.2.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin Durumu	201
6.2.2.3. Çalınan Mallara İlişkin Katma Değer Vergisinin Durumu.....	202
6.2.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermayede Katma Değer Vergisi İndirimi	204
6.2.2.4.1. Transfer Fiyatlandırmasında Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi İndirimi	204
6.2.2.4.2. Örtülü Sermayede Katma Değer Vergisi İndirimi	209
6.3. Promosyon Ürünlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	213
7. İthal Olunan Mal ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Ödenmiş Olmalı... 217	
7.1. İthal Olunan Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi.....	218
7.2. İthal Olunan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	219
7.2.1. Yurt Dışı Avukatlık Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi	222
7.2.2. Yurt Dışı Sağlık ve Eğitim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi.....	224
7.3. İthal Olunan Mal ve Hizmet Karşılığı Alınan Komisyonların Katma Değer Vergisi İndirimi.....	225

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İLE AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİ SİSTEMLERİNDE İNDİRİM HAKKININ KARŞILAŞTIRILMASI

I. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ KAVRAMINA YAKLAŞIM.....	229
1. Türkiye'de Katma Değer Vergisi İndirimi Kavramına Yaklaşım	229
2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirimi Kavramına Yaklaşım ...	231
2.1. Avrupa Birliği Direktiflerinin Yaklaşımı.....	232
2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Yaklaşımı	234
2.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Yaklaşım	237

2.3.1. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı	237
2.3.2. Fransa Genel Vergi Kanunu'nda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı	240
2.3.3. Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı	241
3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yaklaşımı.....	242
II. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM HAKKINI DOĞURAN OLAYLAR	
BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA	247
1. Türkiye'de Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olay	247
2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar.....	249
2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde Belirtilen Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar.....	249
2.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. Maddesinde Belirtilen Katma Değer Vergisi İndirimi Hakkını Doğuran Olaylar	250
2.1.1.1. Mal ve Hizmet İktisabı	250
2.1.1.2. İç Tedarik.....	250
2.1.1.3. Topluluk İçi İktisap.....	252
2.1.1.4. İthalat	254
2.1.2. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. Maddesi Dışında Katma Değer Vergisi İndirimi Hakkını Doğuran Olaylar	255
2.2. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar.....	258
III. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNİN ŞARTLARINA YAKLAŞIM	
1. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Bakımından.....	260
2. İndirim Konusu Edilecek Katma Değer Vergisine Ait Mal ve Hizmetlerin Mükellefiyetle İlgili Olması Bakımından	266
3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanımına Dayanak Teşkil Edecek Belgeler Açısından	271
3.1. Türkiye'de	271

3.2. Avrupa Birliği Direktiflerinde ve Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında	272
3.3. Bazı Üye Devletlerde	275
4. Dönemsellik Şartı Bakımından	278
5. İthalatta Katma Değer Vergisinin Ödenmiş Olması Şartı Bakımından	281
IV. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM HAKKININ HUKUKİ DAYANAĞI BAKIMINDAN	283
1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Yasal Dayanağı	284
2. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Yasal Dayanağı	285
V. İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN.....	289
1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin İndirilemeyeceği Durumlar ve Avrupa Birliği’nin Yaklaşımı	289
1.1. Vergiye Tâbi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili Katma Değer Vergisi.....	290
1.1.1. Vergiye Tâbi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen Katma Değer Vergisi	291
1.1.2. Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlere İlişkin Yüklenilen Katma Değer Vergisi	293
1.2. Binek Otomobillerinin Alımında Yüklenilen Katma Değer Vergisi	295
1.2.1. Binek Otomobilleri Alımında Yüklenilen Katma Değer Vergisinin İndirimi.....	295
1.2.1.1. Binek Araçların İşletmeye Dâhil Olması.....	296
1.2.1.2. Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Otomobillerin Kiralanması veya İşletilmesi Olan Mükelleflerin Binek Otomobil Alımındaki Katma Değer Vergisini İndirebilecekleri	297
1.2.2. İndirim Hakkı Çerçevesinde Binek Otomobil Uygulaması ve Avrupa Birliği Adalet Divanının Konuya Yaklaşımı.....	299
2. Avrupa Birliği’nde İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi.....	303
2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi’nde İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi.....	303

2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi.....	305
2.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi.....	306
VI. TÜRKİYE’DE VE AVRUPA BİRLİĞİ’NDE KISMİ KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ HAKKININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	308
1. Türkiye’de Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi.....	309
1.1. İndirim Hakkı Tanınan ve Tanınmayan İşlemler	311
1.1.1. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler	311
1.1.1.1. Katma Değer Vergisine Tâbi Olup, Üzerinden Katma Değer Vergisi Hesaplanan İşlemler	312
1.1.1.2. Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler	312
1.1.1.3. Kısmi İstisna Kapsamına Girmekle Birlikte İndirim Hakkı Verilen İşlemler	317
1.1.2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler	319
1.2. Kısmi Katma Değer Vergisi İndiriminin Usul ve Esasları.....	322
2. Avrupa Birliği’nde Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi.....	324
2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi’nde Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi	325
2.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi’nde Kısmi Vergi İndirimi Yöntemi.....	325
2.1.2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler	326
2.1.3. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler	338
2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Kısmi Vergi İndirimi.....	341
2.3. Bazı Üye Devletlerin Nispi İndirim Yönünden Yetkileri	345
SONUÇ.....	350
KAYNAKÇA	362
ÖZET.....	370
ABSTRACT	371

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Katma değer vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. Katma değer vergisinin dünyada hızla yükselişinde, verginin kapsamının geniş olması nedeni ile düşük oranlı uygulanabilmesi; tarafsız olması; tasarrufu teşvik ederek enflasyonist baskıları önlemesi; haksız rekabeti önlemesi ve vergi sistemi kontrolünün kolay olması gibi avantajlarının kuşkusuz önemli bir yeri bulunmaktadır. Ancak katma değer vergisinin indirim mekanizmasına sahip olması, bu verginin tercih edilmesinde en önemli etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

İndirim mekanizması ile, satın alınan mal ve hizmet için ödenen katma değer vergisi, satışı esnasında ödenecek katma değer vergisinden indirilmekte ve bu satış neticesinde doğan değer üzerinden vergi alınmaktadır. Böylece mükellef malı alırken ödemiş olduğu katma değeri indirim konusu yaparak ikinci kez vergilendirmenin önüne geçmektedir.

Katma değer vergisinde indirim mekanizması vergi idaresinin de belli yönlerden işini kolaylaştırmaktadır. Vergi idaresi, indirim mekanizmasıyla mükelleflerin mal ve hizmet alış verişinin otokontrolünü sağlamakta, vergi kaçakçılığını daha rahat denetleyebilmektedir. Zira katma değer vergisi çok safhalı bir vergi olup her safhada bir önceki safhada ödenen verginin indirilmesine imkan tanımaktadır. Bu yönü ile katma değer vergisinde indirim mekanizmasının mükellefe tanınan bir hak olduğu kuşkusuzdur.

İlk uygulaması 1950 öncesinde ABD'nin Michigan Eyaletinde gerçekleşen katma değer vergisi, vergi teorisi ve düşüncesi açısından oldukça gelişmiş ve çağdaş

bir vergi olması nedeni ile son 30 yılda, dünyada 130'dan fazla ülkede, uygulamaya sokulmuştur.

Katma değer vergisi uygulaması, öncelikle Avrupa Birliği'ne üye ülkelere zorunluluk olarak getirilmiş, ardından da üye adaylarına katma değer vergisi uygulama zorunluluğu, üyelik şartı olarak öngörülmüştür. Katma değer vergisinin, Avrupa Birliği tarafından genel tüketim vergisi olarak tercih edilmesinin nedeni, bu verginin ortak pazara en uygun özellikleri taşımasıdır.

Ülkemizde ise Avrupa Birliği müfredatına uyum sağlama hedefi de gözetilerek, sekiz ayrı gider vergisi kaldırılarak, büyük bir bölümü 1 Ocak 1985 tarihinden geçerli olmak üzere, 1984 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiştir.

Sekiz ayrı gider vergisini ortadan kaldırması ile kırtasiyeciliği azaltan katma değer vergisi, indirim mekanizması ile şelale tipi vergilendirmenin önüne geçerek, mükellefe nefes aldirmiştir. Sağladığı avantajlara rağmen uygulama tarihi daha eski olan Avrupa devletlerinde bile uyuşmazlıklara sıklıkla konu olabilen katma değer vergisinde indirim mekanizmasının, ülkemizde sağlıklı yasal temellere dayanıp dayanmadığı, getirilen hukuki ve idari düzenlemelerin mükellef açısından hak olma niteliğini sınırlayıp sınırlamadığı büyük önem taşımaktadır.

Çalışmamızın amacı ülkemize nazaran, Avrupa Birliği katma değer vergisi indirim mekanizmasının mükellef lehine uygulandığı hipotezini, doküman inceleme yöntemiyle doğrulamaktır. Bu amaçla Avrupa Birliği müfredatı olan Kurucu Anlaşmalar ve Direktifler ile Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları incelenecektir. Elde ettiğimiz verilerle, ülkemizde mevzuat ve

Danıştay kararları, KDV indirim mekanizmanın teorik temelleri, koşulları, kullanım alanları, sınırları yönünden karşılaştırılacaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde ülkemizde uygulanan katma değer vergisinde indirim mekanizmasının doğuşu, özellikleri incelenmiş, katma değer vergisinde indirim mekanizmasının teorik temelleri idari işlem teorisi açısından tartışılmaya çalışılmıştır. Yine bu bölümde Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinde indirim hakkının amacı, kapsamı, sınırları, şartları ve indirim hakkına ilişkin yasal düzenlemelerin tarihçesi incelenmiştir.

Ülkemizde katma değer vergisi indirimi konusu çalışmanın ikinci bölümünde ele alınmıştır. Bu bölümde Türkiye'de katma değer vergisinde indirim mekanizmasının genel değerlendirmesi yapılmış ve indirim mekanizmasının şartları, yasal düzenlemeler, Danıştay kararları ve özetler ışığı altında derinlemesine incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise, Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de katma değer vergisinde indirim hakkının karşılaştırılması konu edilmiştir. Bu bölümde katma değer vergisinde indirimin hak niteliği ön plana çıkartılmış, Türkiye ve Avrupa Birliği'nde düzenlemeler ve uygulamalar bu çerçevede karşılaştırmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASININ TEORİK ÇERÇEVESİ (TÜRKİYE- AVRUPA BİRLİĞİ)

KDV'nin diğer dolaylı vergilerden ayıran en önemli avantajı, indirim mekanizması olmuştur. Vergi indirimi müessesesi sayesinde, mükellefin mal ve hizmet alırken yüklenmiş olduğu vergi, satarken elde ettiği gelir için ödeyeceği vergiden indirilerek, mükellefin ürettiği artı değer vergilendirilmektedir. Vergi idaresinin de yer aldığı indirim mekanizması sürecinin teorik çerçevesini çizmek, KDV'de indirim mekanizmasının daha iyi anlaşılması açısından büyük önem taşıyacaktır.

Yine bu bölümde KDVK'ya kaynaklık eden Avrupa Birliği uygulamasına, Antlaşmalar, Direktifler, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) ve Avrupa İnsan

Hakları Mahkemesi (AİHM) kararları ile yer verilecek, indirim hakkının teorik çerçevesinin daha iyi anlaşılmasına ışık tutulacaktır.

I. TÜRKİYE'DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI

Bu başlık altında ülkemizde KDV indirim hakkının doğuşu, kullanılması, zamanı ve özellikleri ile indirim hakkının yapısı ve indirim hakkının kullanılması sonucunda gerçekleşen işlemin, idari işlem teorisi içerisindeki yeri tartışılacaktır.

1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Yapısı

1.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Doğuşu

KDVK'ya göre, katma değer vergisinde indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.¹ Buradan da anlaşılacağı üzere KDVK'ya göre indirim hakkı vergiyi doğuran olay ile doğmaktadır.

Vergiyi doğuran olay kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde *“vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder”* şeklinde ifade edilmiştir. Başka bir deyişle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak, idarenin vergi alacağını doğuran tarh işleminin sebebi doğmaktadır. KDVK'ya göre vergiyi doğuran olay ile sadece vergi alacağı doğmamakta, aynı zamanda indirim hakkının sebebi de doğmaktadır. KDV'de indirim hakkına sebep olan olaylar şu şekilde açıklanabilir:

1.1.1. Mal Teslimi ve Hizmet İfası Hallerinde

Katma değer vergisinin konusu, KDVK'nın 1. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre katma değer vergisinin konusu: Türkiye'de yapılan, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her

¹ Katma Değer Vergisi Kanunu Madde 29/3

türlü mal ve hizmet ithalatı ve diğler faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler şeklinde belirtilmiştir.²

Genel prensip uyarınca katma değler vergisinde indirim hakkının sebebi, malın teslimi veya hizmetin ifası ile doğmaktadır. Vergi idaresi de KDV’de vergiyi doğuran olayın, malın sevk edildiğı, mal için fatura düzenlendiğı vb. durumlarda değil; malın teslim edildiğı, hizmetin ifa edildiğı tarihte gerçekleştiğini belirtmektedir. Maliye Bakanlığı bir özelgesinde, 10 günlük fatura düzenleme süresinin, VUK’un 231/5. maddesine göre, malın sevk tarihinde değil, sevk irsaliyesinin düzenleme tarihinden itibaren başlayacağını belirtmiştir.³

Her ne kadar vergiyi doğuran olay malın teslimi ve hizmetin ifa edilmesi ile başlasa da, mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin tartışmalı durumlar da karşımıza çıkmaktadır. Malın teslimi ve hizmetin ifasının ne zaman gerçekleştiğine ilişkin tartışmalara aşağıda değinilmektedir.

² GÖKER Cenker, **“Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değler Vergisinin Konusu”**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Nisan 2013, s. 75-76’den “... bu tanımlamaya ek olarak KDV Kanunun 1. maddesinin 3. bendinde belirtilen işlemler de katma değler vergisinin konusuna girmektedir. Hükümde diğler faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler ise maddeler halinde sayılmıştır. Yine KDV Kanununun 1.maddesindeki ayrıntılı tanımlamanın yanında, anlamı ve tanımı diğler hukuk dallarındaki tanımlardan farklı olduğundan ya da yorum farklılığı doğurmaktan kaçınmak amacıyla takip eden maddelerde de tanımlamaya devam edilmiştir. Örneğın KDV Kanunun 2. maddesinde teslim tanımlandıktan sonra 3. maddede teslim sayılan halleri, 4. maddede hizmet tanımlandıktan sonra 5. maddede hizmet sayılan hallerin düzenlenmesinden de bu amaçlandığı düşünülebilir. İşlemlerin Türkiye’de yapılmasından ne anlaşılacağı 6. maddede, uluslararası taşıma işleri ise 7. maddede belirtilmiş böylece katma değler vergisinin konusuna ilişkin olarak Kanunun birinci kısmının “Verginin Konusu” başlıklı birinci bölümünde düzenlenmiştir.”

³ GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 64597866-105[231-2014]-104 Sayılı ve 08.07.2014

1.1.2. Tüketici Kanunu'na ve Müşteri Kabul Şartına Bağlı Mal Satışlarında

Kabul şartlı mal satışlarında vergiyi doğuran olay, kabul şartının oluştuğu tarihte meydana gelmektedir. Bu tür satışlara, kamu idarelerinin mal alımlarında ve kapıdan yapılan mal satışlarında rastlanılmaktadır. Kamu idareleri mal alımlarını, ihale komisyonunun kabulü koşuluna bağlayabilmektedir. Bu gibi durumlarda, teslim ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay, ihale komisyonunun malın alımını kabul tarihinde meydana gelmektedir.

Bir diğer örnek ise 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'un 8. maddesine göre yapılan kapıdan satışlardır. Bu tür satışlara tecrübe ve muayene koşullu satışlar da denilmektedir. Kapıdan satışlarda tüketici 7 günlük tecrübe ve muayene süresi sonuna kadar malı kabul edebilmekte veya hiçbir gerekçe göstermeden reddedebilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay 7 günlük sürenin bitiminde gerçekleşecektir.

1.1.3. Teslim veya İfadan Önce Belge Düzenlenmesi Halinde

Prensip olarak katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay malın teslimi ve hizmetin ifasıdır. İşlemden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi durumuna daha çok mal teslimi ve hizmet ifasından önce işin başında avans alınmasında rastlanılmaktadır.

Belge, vergiyi doğuran olay açısından, ancak teslim veya hizmet ifasından önce düzenlendiğinde dikkate alınır. Zira KDVK'nın 10. maddesinin b fıkrasına göre

mal teslimi, hizmet ifasından önce fatura ve benzeri vesika verilmiş ise vergiyi doğuran olay vesikanın düzenlendiği anda meydana gelmiş sayılmaktadır. Bu durumlarda fatura ve benzeri belgelerde gösterilen miktar vergilendirmeye esas alınacaktır.⁴

1.1.4. Kısım Kısım Mal Teslimi veya Hizmet Yapılması Mutad Olan ve Bu Hususlarda Mutabık Kalınan Hallerde

KDVK'nın 10/c maddesine göre, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin ifası ile meydana gelmektedir.

Kanun'un bu düzenlemesi sayesinde kısım kısım yapılan teslim ve ifalarda, tarihlere göre değişen vergi oranlarından hangilerinin uygulanacağı tartışması yapılmamaktadır. Her bir kısım teslim ve ifa için, ayrı ayrı vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, her bir ifa ve teslime, o tarihdeki vergi oranları uygulanacaktır.⁵

İhale usulü yapılan kısmi teslimlerde, teslim hak ediş raporları ile belgelendiğinden, KDVK'nın 10/c maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay hak ediş raporlarının düzenlendiği tarihte meydana gelmiş sayılmaktadır.⁶ Yine belirtmek gerekir ki; kısım kısım mal teslimi ya da hizmet ifası durumunda vergiyi doğuran olayın her bir kısım mal teslimi ya da bir kısım hizmetin yapılmasına bağlanmış olması nedeniyle yapılan iş bedelinin ödenmemesi hak ediş raporunun onaylandığı

⁴ Aynı yöndeki görüş için bkz. Danıştay 11. Dairesi, 1999/2460 E., 1999/4201 K. ve 15.11.1999 Tarihli Kararı

⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1993/108 E., 1994/135 K. ve 10.03.1994 Tarihli Kararı; *"...Hakediş raporunun onaylandığı tarih, yapılan işin miktarının ortaya çıktığı ve idarece işin belli bir kısmının teslim ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olduğundan bu tarihte yürürlükte olan vergi oranları esas alınması gerektiği"*

⁶ Danıştay 9. Dairesi, 1992/5073 E., 1993/3398 K. ve 13.10.1993 Tarihli Kararı

dönemde katma değer vergisinin beyan edilmesi zorunluluğunu değiştirememektedir.⁷

Danıştay, vergi incelemesi esnasında vergi idaresinin, mükellefle ticari ilişkide bulunduğu kişilerin mükellefiyet kayıtlarını araştırması gerektiğini belirtmiştir. Bu araştırmanın olumlu sonuçlanması halinde mükellefin, metrajlı hak ediş raporuna göre inşaat işinde kullanılan mal ve hizmet faturalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceğine karar vermesi gerektiği Danıştayca belirtilmiştir.⁸

1.1.5. Komisyoncular Vasıtasıyla veya Konsinyasyon Suretiyle Yapılan Satışlarda

Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların satılmak üzere bu araçlara tevdiinin, ortada bir mülkiyet devri mevcut bulunmadığından teslim olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu işlemde teslim fiili, KDVK'nın 2. maddesine göre malların bu araçlar tarafından alıcılara teslimi anında gerçekleşmektedir. KDVK'nın 10/d maddesine göre, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, vergiyi doğuran olay

⁷ Danıştay 3. Dairesi, 1995/3307 E., 1996/190 K. ve 17.01.1996 Tarihli Kararı

⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1999/138 E., 1999/555 K. ve 10.12.1999 Tarihli Kararı; “...davacıya fatura düzenleyen kişi ve şirketler hakkında yapılan tespitlerden, söz konusu belgelerin sadece biçimsel yönden yasaya uygun görüldüğü, bu tespitlerin fatura içeriği hizmet ve teslimatı gerçekten yapmış oldukları konusunda kuşku oluşturduğu, bu itibarla, ... isimli şahıs dışındaki kişi ve kuruluşlar tarafından düzenlenen faturalarla ilgili olarak bu faturaları düzenleyen mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerinden, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile katma değer vergisi beyannamelerinin ve tahakkuk fişlerinin istenmesi, ilgili dönemlerde katma değer vergisi beyannameleri verilmemiş ise haklarında ne gibi işlem yapıldığı ve adlarına bir tarhiyat yapıp yapılmadığı, bu mükelleflerden bazılarının vermiş olduğu beyannamelerin ve beyan edilen matrahların gerçeği yansıtmadığı yolundaki görüşün hangi verilere dayandığı, çalıştırdıkları işçiler için muhtasar beyanname verip vermedikleri, faaliyetlerine son verenler varsa, işi terk dilekçesi verip vermedikleri, başka bir vergi dairesine bağlı olarak faaliyetlerine devam edip etmedikleri araştırılarak, sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, bu hususlar araştırılmaksızın verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığı...”

malların alıcıya teslimi anında meydana gelmektedir.⁹

1.1.6. Malın Alıcıya veya Onun Adına Hareket Edenlere Gönderilmesi

Halinde

KDVK'nın 10. maddesinin e fıkrasına göre malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyeye, sürücüye tevdi anında katma değer vergisi doğmaktadır.

Malın teslimi işlemine kesinlik kazandıran ve kayıt dışı mal satışlarını önlemeyi amaçlayan bu hüküm, niteliği itibarıyla bir vergi güvenlik müessesesidir.

1.1.7. Su, Elektrik Gaz, Isıtma, Soğutma ve Benzeri Enerji Dağıtım veya

Kullanımlarında

KDVK'nın 10/g maddesine göre; su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında, bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi halinde, vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.¹⁰

⁹ Danıştay 9. Dairesi, 1992/3194 E., 1993/828 K. ve 24.02.1993 Tarihli Kararı; "... Komisyoncu, 3. kişilerle yapılan işlemlerde taraf olmakta ise de, komisyoncunun elde ettiği hak ve borçların, hesabına devretmekle yükümlü olduğu, bu durumda komisyoncunun kendi adına ve hesabına mal alım satımı yapan bir tüccar gibi kabul edilmeyeceği, özellikle 3. kişiye satılmak üzere gönderilen malın alıcısı durumunda olmadığı, zirai ürün komisyonculuğu ile uğraşanların satılmak üzere gönderilen ürünlerin kendileri tarafından satın aldıkları saptanmadıkça, katma değer vergisi mükellefi olduğunun kabul edilemeyeceği"

¹⁰ Danıştay 4. Dairesi, 2006/685 E., 2007/689 K. ve 08.03.2007 Tarihli Kararı

1.1.8. İthalatta

İthalatta vergiyi doğuran olay, KDVK'nın 10/1 maddesine göre, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı, gümrük vergisine tâbi olmayan işlemlerde ise, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte meydana gelecektir.

1.1.9. Dar Mükellefiyete Tâbi Olanlar Tarafından Yapılan Uluslararası Taşımacılıkta

KDVK'nın 10. maddesinin j fıkrasına göre taşımacılık işi ile uğraşan dar mükellefin gümrük bölgesine girmesi veya gümrük bölgesinden çıkması anında vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Dar mükellefleri izlemenin güç olması nedeniyle, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olayın tespitine ilişkin böyle bir düzenleme getirilmiştir.

Her ne kadar katma değer vergisinde indirim hakkı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğuyor ise de, mükellefin Kanun'da öngörülen diğer yükümlülükleri gerçekleştirmeden bu hakkını kullanması mümkün değildir. Mükellefin indirim hakkını kullanabilmesi için fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar yasal defterlerine kaydedilmesi gerekmektedir. Mükellefin indirim hakkını, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini yasal defterlere kaydetmeden önceki dönemde kullanması, ödenecek katma değer vergisi tutarını etkileyebilecektir.

Bu olasılığın gerçekleşmesi mükellef vergi ziyai cezası ile karşı karşıya bırakabilecektir.¹¹

1.2. İndirim Hakkının Kullanılması

1.2.1. Genel Hükümler

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılmasının ön koşulu, öncelikle Kanun'da belirtildiği üzere vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yani katma değer vergisi indirimi hakkının bulunmasıdır. Ayrıca indirim hakkının kullanılabilmesi için satıcı tarafından düzenlenmiş fatura ve benzeri belgelerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla, yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

Vergi indirimi, katma değer vergisi mükelleflerince, derhal, toplu ve devamlı olarak, yasanın aradığı şartlar gerçekleşmek kaydıyla, beyanname üzerinde, vergilendirme dönemleri itibariyle yapılacaktır.

1.2.2. Katma Değer Vergisi İndirimi ve Beyanname İlişkisi

Yukarıda da belirttiğimiz üzere katma değer vergisi indiriminin vergilendirme döneminde yapıldığının gösterilebilmesi için, vergi indiriminin beyannameye gösterilmesi gerekmektedir. Ancak katma değer vergisi indiriminin kabulü için, verginin beyannameye gösterilmesinin ya da beyannamenin verilmiş olmasının

¹¹ TOLU Abdullah, ŞİMŞEK Arif, **“Katma Değer Vergisinde İndirim”**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002, s. 65

zorunluluk olup olmadığı tartışma konusu olmuştur.¹²

Katma değer vergisinin indirim hakkına yönelik olarak KDVK'nın 29, 30, 32 ve 34. maddelerinde ve Bakanlar Kurulu Kararlarında katma değer vergisi beyannamesinin verilmemiş olmasının, indirim hakkını ortadan kaldıracağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Uygulamada beyannamede ve bir vergilendirme döneminde, mükellefin mal ve hizmet satışları dolayısıyla devlete karşı borçlandığı vergilerin toplamından, mal ve hizmet alışları dolayısıyla fiyat ile birlikte yüklendiği vergilerin toplamı indirilmektedir. İndirim bakiyesi beyan edilerek yani tahakkuk ettirilerek ödenmektedir. Ödenecek katma değer vergisi çıkmaması halinde, bakiye kısım gelecek dönemlere/aya devrolmakta ve bu dönemin hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılmaktadır.¹³

Kanun'da açık bir düzenleme olmamasına rağmen Danıştay, beyannamede KDV'nin gösterilmesinin, indirim hakkının kullanılabilmesi için şart olduğunu belirtmiştir.¹⁴

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise, beyanname düzenlemenin katma

¹² Danıştay 7. Dairesi, 2003/1638 E., 2005/3 K. ve 14.01.2005 Tarihli Kararı; "Hukuki geçerlilik bakımından beyanname olma niteliği taşımayan imzasız beyanname, yasanın öngördüğü süre içerisinde usulüne uygun verilen beyanname olarak kabul edilemez ve KDV indirim hakkı ise ancak beyannamenin süresinde verilmesiyle mümkün olabilir."

¹³ AKMAZ Kemal, **"Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV'de İndirim"**, İzmir, Kasım 2013, s. 79

¹⁴ Danıştay 11. Dairesi, 2000/5671 E., 2002/3282 K. ve 12.10.1999 Tarihli Kararı; "... Mükelleflerin katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmesi için, indirim konusu edilen katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesinin ve bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edilmiş olmasının yanında, ilgili döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin de verilmesi gerektiğinden, ilgili dönem beyannamesini vermeyen mükelleflerin, sözü edilen indirim haklarından yararlanmalarına yasal olanak yoktur.

Bu bakımdan, Haziran / 1997 dönemine ilişkin katma değer beyannamesini vermeyen davacının bu döneme ilişkin ödenecek vergisinin belirlenmesinde, indirim konusu edilebilecek katma değer vergisinin dikkate alınması açıklanan hukuki duruma uygun bulunmadığından Vergi Mahkemesince aksi yolda verilen kararda isabet görülmemiştir."

Danıştay 7. Dairesi, 2002/3186 E., 2004/913 K. ve 07.04.2004 Tarihli Kararı

değer vergisi indiriminin kabulünün bir şartı olduğu yönündeki düşüncesini daha da ayrıntısıyla tartışmıştır. Bu dosyada, ilk derece mahkemesi, beyanname verilmiş olmasının katma değer vergisi indiriminin koşulu olarak öngörülmediği; dolayısıyla soyut ifadelerle dayanılarak ve dönem kayıtları incelenmeksizin takdir edilen matrahta ve bu matrah esas alınarak yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle, vergi ve cezanın kaldırılması yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “... *mükelleflerin katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirim konusu edilen katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesinin ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olmasının yanında, ilgili döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamelerinin de verilmesi gerektiği anlaşıldığından, ilgili dönem beyannamesini vermeyen mükelleflerin sözü edilen indirim hakkından yararlanmalarına olanak bulunmamaktadır*” tespitinde bulunarak, vergi mahkemesi kararında isabet görmemiştir. Görüleceği üzere Danıştay, vergi beyannamesinde fatura ve benzeri belgelerin bildirilmesini, katma değer vergisi indiriminin kabulü için koşul olarak görmektedir.¹⁵ Danıştaya göre katma değer vergisi indiriminin kabulü için, beyannamenin yasal süresi içinde verilmesi gerekmektedir.¹⁶

Yine Danıştay, KDV beyannamesinin imzasız verilmesi üzerine, katma değer vergisi indirimini kabul etmeyen vergi idaresine karşı açılan davada, davacının KDV indirimi hakkını kabul etmemiştir.¹⁷ Danıştay imzasız beyannamenin hiç

¹⁵ Benzer bir karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2007/259 E., 2008/33 K. ve 25.01.2008 Tarihli Kararı

¹⁶ Danıştay 7. Dairesi, 2002/1244 E., 2004/942 K. ve 08.04.2004 Tarihli Kararı

¹⁷ Danıştay 7. Dairesi, 2003/1638 E., 2005/3 K. ve 14.01.2005 Tarihli Kararı; “...Sözü edilen fıkra düzenlemelerinden ve bu düzenlemelerde geçen “indirebilirler” “kullanılabilir” ibarelerinden; katma değer vergisi indirim hakkının, her koşulda yararlanılması olanaklı mutlak bir hak olmadığı; yasa metninde yazılı kimi koşulların yerine getirilmesi ve kullanma iradesinin, yine yasada gösterilen zamanda ortaya konulması halinde, bu haktan yararlanılmasının olanaklı olduğu

verilmediğine hükmetmiştir.¹⁸

1.3. Katma Değer Vergisi İndirim Zamanı

KDV indirim uygulanmasına ilişkin iki ayrı zamanlama öngörülmektedir. Bunlardan ilki KDV indirimi zamanına ilişkin genel indirim dönemidir. Diğer indirim zamanı ise, özel hesap dönemlerindeki indirim zamanıdır.

1.3.1. Genel İndirim Zamanı

KDV'nin indirim zamanına ilişkin hükümler KDVK'nın 29/3 maddesinde şu şekilde yer almaktadır: *“İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.”* Bu hükümden yola çıktığımızda KDV’de indirim hakkının dönemler itibariyle kullanılabileceğini anlamaktayız.

anlaşılmaktadır. İndirim hakkından yararlanmayı olanaklı kılan koşullar, vergi ile ilgili işlemlerin, kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari metinlere uygun olarak düzenlenen ve gerçek durumu da yansıtan belgelerle tevsik edilmiş olması ve bu belgelerin kanunda yazılı süre içinde, yasal defterlere kayıt edilmiş bulunmasıdır. Bu iki koşulun herhangi birinin gerçekleşmemiş olması, indirim hakkının kullanılmasını olanaksız kılar. Bu iki koşul gerçekleşmiş olsa dahi, söz konusu haktan yararlanılabilmesi için, üçüncü koşulun gerçekleşmesi; yani kullanma eyleminin, vergi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak koşuluyla, ilgili vesikaların yasal defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde yapılmış olması da gereklidir. İndirim hakkının ilgili vergilendirme döneminde kullanılmış sayılabilmesi için, mükelleflerin, Katma Değer Vergisi Kanununun 41'inci maddesinde yazılı zamanlarda beyanname vermesiyle mümkün olacağı ise kuşkusuzdur. Dolayısıyla, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerini imzalamamaları sebebiyle beyanname vermemiş kabul edilmeleri zorunlu olan ve bu nedenle dönem matrahı re'sen takdir edilen mükelleflerin, geriye dönerek, indirim hakkını kullanması düşünülmeyeceğinden; re'sen takdir edilen dönem matrahı üzerinden salınan vergi dolayısıyla söz konusu haktan yararlanılmasına hukuki olanak bulunmamaktadır.

Bu bakımdan; olayda, ilgili döneme ilişkin ödenecek vergisinin belirlenmesinde, indirim konusu edilebilecek katma değer vergisinin dikkate alınmaması, açıklanan hukuki duruma uygun bulunduğundan; aksi yoldaki mahkeme kararında isabet mevcut değildir.”

¹⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2006/22 E., 2006/95 K. ve 14.04.2006 Tarihli Kararı

KDVK'nın bu maddesinden yola çıktığımızda, fatura ve benzeri belgelerin 10 günlük yasal süre içerisinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim hakkından yararlanılabileceği sonucuna ulaşmaktayız. Fatura ve benzeri belgeleri 15 Ocakta alan mükellef 26 Ocak tarihini aşmayacak şekilde, faturayı defterine işlemesi halinde, katma değer vergisini indirim konusu yapabilecektir. Bu durumda mükellef vergiyi Ocak ayı beyannamesinde göstererek indirim hakkından yararlanacaktır.

Fatura veya benzeri belgesini 26 Ocak tarihinde alan mükellef ise, fatura ve benzeri belgesini 5 Şubat tarihine kadar defterine işleyecektir. Mükellef, katma değer vergini deftere fatura veya benzeri belgesini Ocak ayında işlemesi halinde, Ocak ayı beyannamesine, Şubat ayının 5'ine kadar işlemesi halinde ise Şubat ayı beyannamesinde göstererek indirim konusu yapabilecektir. Fatura ve benzeri belgelerin yasal deftere işlendiği ve aynı ayın beyannamesinde gösterildiği dönem, mükellefin KDV indirim dönemi olacaktır.

KDVK'nın 29/3. maddesine ilişkin değişiklik getiren 3297 Sayılı Kanun'un gerekçesinde kanun koyucu, KDVK'da indirim zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmadığını, genel hükümler çerçevesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerektiğini ifade etmiştir.¹⁹

Kanun koyucu, KDVK'nın 29/3. maddesinde değişikliğe gidilmesini; "... Çeşitli sebeplerle belgelerin işletmeye geç intikal etmesi halinde mükellefler indirim hakkını dönem kayması nedeniyle kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır. İndirim hakkının geç kullanılmasının mükelleflerin lehine olmadığı açıktır. Elde olmayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılmaması ise katma değer

¹⁹ Danıştay 11. Dairesi, 1995/1009 E., 1995/810 K. ve 23.03.1995 Tarihli Kararı

vergisinin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir. Bu bakımdan 29/3. maddede yapılan değişiklik, indirim hakkının daha geç kullanılabilmesine imkân tanımıştır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından hakkın kullanımı ilgili takvim yılı ile sınırlanmıştır.” şeklinde gerekçelendirmiştir.

KDVK’nın ve kanun koyucunun iradesinden genel indirim zamanının dönemsel olduğunu, takvim yılının aşılması kaydıyla, vergi indiriminin yapılabileceği belirtilmiştir. Ne Kanun’da belirtilen hükümde ne de madde gerekçesinde, indirimin geç kullanılmasına, takvim yılı sınırlarında kalmak kaydıyla, bir yaptırım öngörülmüştür.

Ancak VUK’un 352/1/b maddesinde²⁰ süresinde tutulmayan yasal defterlere ilişkin birinci derece özel usulsüzlük cezası uygulanacağı hükmedilmiştir. Görüleceği üzere, fatura ve benzeri belgeleri 10 günlük süre içerisinde defterine kaydetmeyen, ancak takvim yılı içerisinde kaydeden mükellefin katma değer vergisi indirimi kabul edilecektir. Ancak mükellef, özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Kanun’da belirtilen mücbir sebeplerin varlığı halinde, süresinde yasal defterlere fatura ve benzeri belgelerin kaydedilmemesi nedeni ile öngörülen yaptırım olan özel usulsüzlük cezasına tabii ki hükmedilmeyecektir.

Aynı şekilde, katma değer vergisi indiriminin fatura tarihinden önce yapılması halinde de özel usulsüzlük cezasına hükmedilecektir. Eğer bu durumda vergi ziyayı oluşmuş ise, mükellef vergi ziyaidan da sorumlu tutulacaktır.

²⁰ VUK’nun 352/1/b Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;

Peşin ödenen giderler, gelecek yıllara ait yapılmış olsa da, giderin yapıldığı dönemde indirim konusu yapılır. Bu durum katma değer vergisinde indirim mekanizmasının dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmemektedir. Zira gelecek yıllara ait dahi olsa, faaliyetlere ilişkin olarak peşin ödenen ve faturaya bağlanan giderlere ilişkin katma değer vergisi, KDVK'nın 29 ve 34. maddeleri gereği, düzenlendiği takvim yılı aşılmamak şartıyla faturanın yasal defterlere kaydedildiği ay beyannamesinde indirilmelidir.²¹

Vergi idaresi de özelgelerinde, takvim yılı aşılması halinde, katma değer vergisi indirimini kabul etmemektedir.²² Belli bir yılda düzenlenmiş faturanın aynı yıl yasal deftere işlenmesi ve işlendiği ayda beynamede gösterilerek indiriminin yapılması gerekmektedir.²³

1.3.2. Özel Hesap Dönemlerinde İndirim Zamanı

Gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri defterlerini hesap dönemini esas alarak tutmaktadır. Vergi Usul Kanun'unun 174. maddesinde hesap dönemi bir takvim yılı olarak belirtilmiştir. Kayıtlar hesap döneminin sonu olan Aralık ayında kapatılıp, ertesi hesap döneminin başlangıcı olan Ocak ayında yeniden açılır.

Ancak bazı yükümlüler için hesap dönemi sonu, yani hesapların kapatılma zamanı faaliyetlerinin sürdürüldüğü veya en yoğun olduğu andır. Bu ise hesapların kapatılması açısından güçlükler doğurabilmektedir. Öte yandan, bir kısım

²¹ Danıştay 11. Dairesi, 1999/5274 E., 2000/3491 K. ve 27.09.2000 Tarihli Kararı

²² Maliye Bakanlığı, 54/5429-753/60442 Sayılı, 02.08.2006 Tarihli Özelgesi; "... yüklenici firma tarafından Kuruluşumuz adına yatırılan katma değer vergisi tutarlarının takvim yılının aşılması nedeniyle, 2006 yılında indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır."

²³ KIZILOĞLU Şükrü, **"Açıklamalı ve İhtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması"**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 1260-1261

yükümlüler de örneğin; domates, ceviz vb. gibi tarımsal ürün alım-satımı yapanlar, alışlarını ve bir kısım giderlerini takvim yılının sonlarında, satışlarını ise genellikle bir sonraki takvim yılı içinde yapmaktadırlar. Dolayısıyla, ticari faaliyet konusu malların sağlanması ayrı, kazancın elde edilmesi ise ayrı hesap dönemlerinde olduğundan bazı mükelleflerin hesap dönemi, Kanun'da belirtilen hesap dönemine uygun olmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 174. maddesinin devamında yukarıdaki duruma şu şekilde bir çözüm bulunmuştur; *"...Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır"*. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere firmalar faaliyet konularına göre Maliye Bakanlığından onay alarak kendileri için 12 aylık özel bir hesap dönemi talep edebilmektedirler.

05.05.2004 tarihli ve 15 Sıra Nolu KDV Sirküleri yayımlanmadan önce, uygulamada özel hesap dönemlerine tâbi mükelleflerin geçmiş takvim yıllarına ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini bir sonraki yılda ve hesap dönemi kapanmadan yasal deftere kaydedip kaydedemeyecekleri ve hesap dönemi kapanmadan indirim konusu yapamayacakları konusunda tereddütler bulunmaktaydı.

05.05.2004 tarihli ve 15 Sıra Nolu KDV Sirküleri söz konusu tereddütleri gidermiş görünmektedir. Sirkülere göre, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler

indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tâbi olan katma değer mükellefleri de yükledikleri KDV'yi, özel hesap dönemini aşmamak şartıyla, belgeleri kanuni deftere kaydedildiği tarihte indirebilecektir.²⁴

Katma değer vergisi indirimi için geçerli olan “belgelerin ilgili takvim yılı sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmesi” zorunluluğunun, gelir ve kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tâbi olan mükellefler yönünden “belgelerin özel hesap dönemi sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmesi” olarak anlaşılması ve uygulanması gerekir. Buna göre özel hesap dönemine tâbi mükellefler, faaliyetlerine ilişkin yükledikleri katma değer vergileri, fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin özel hesap dönemi sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmesi şartları dâhilinde indirim konusu yapabilecektir.

1.4. Katma Değer Vergisi İndiriminin Özellikleri

1.4.1. Katma Değer Vergisi İndiriminin Mükellefiyet Bazlı Yapılması

KDVK'nın 29. maddesi hükmüne göre, katma değer vergisi indiriminin mükellefiyet bazında yapılması esas kılınmıştır. KDV indiriminin mükellefiyet bazında yapılması ifadesiyle kastedilen, aynı katma değer mükellefiyeti çatısı altında birden fazla işletme ve faaliyet konusu bulunsa dahi, yüklenilen ve hesaplanan KDV tutarlarının toplu olarak tek bir KDV beyannamesi ile beyanının zorunlu kılınmasıdır.

²⁴ KIZILOĞLU “Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, op. cit. s. 1260-1261

Ticari hayatın farklı kollarında faaliyet gösteren ve katma değer vergisi mükellefi olan tüzel ya da gerçek kişiler, faaliyetleri gereği yapmış oldukları masraflar karşılığı aldıkları fatura ve benzeri belgeleri defterlerine işleyip, tümünü tek bir beyannamede göstererek, katma değer vergisi indirimini gerçekleştirmektedirler.

Ancak aynı şahsın yahut şirketin içinde bulunduğu farklı mükellefiyetler var ise, bu durumda farklı mükellefiyetler için tek beyanname verilmesi mümkün olmayacaktır.²⁵

1.4.2. Katma Değer Vergisi İndiriminin Dönemselliği

KDVK'nın 29. maddesinde indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmektedir. Kanun hükmünün dönem olarak bahsettiği genel indirim zamanı takvim yılıdır.

KDVK'nın aynı hükmünün gerekçesine göre, indirim mekanizmasının işleyişi dönemler itibarıyla olacaktır.²⁶ Mükellef bir vergilendirme döneminde teslim

²⁵ Danıştay 9. Daire, 1997/4349 Esas, 1998/3801 Karar ve 21.10.1998 Tarihli Kararı; "... Dosyanın incelenmesinden, yükümlünün ... ve ... plakalı araçlar ile otobüs işletmeciliği yaptığı, ayrıca ... ile birlikte adi ortaklık şeklinde ... plakalı otobüsü 1/2 hisse itibarıyla çalıştırdıkları ve adi ortaklığın ... Vergi Dairesinin KD-5048 vergi numarasında kayıtlı olduğu, ihtilafların yükümlünün ortaklığa ait araçla ilgili giderler nedeniyle ödenen katma değer vergisini şahsi işi için verdiği katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapmasından kaynaklandığı anlaşılmıştır.

Katma değer vergisi uygulamasında gelir vergisinden farklı olarak tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık adına mükellefiyet tesis ettirilmesi ve ortaklık adına katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi, ayrıca ortakların şahsı faaliyetlerinin de bulunması halinde ayrı bir mükellefiyet tesisi ve ortaklıktan ayrı olarak ferdi işletme ile ilgili katma değer vergisi beyannamelerinin verilmesi gerekmektedir.

Bu durumda ortaklığın ve yükümlünün şahsi faaliyeti ayrı hesap numaraların da takip edileceğinden, ortaklık adına düzenlenecek katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması gereken katma değer vergisinin, yükümlünün şahsi işi nedeniyle verdiği katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapması yasal olarak mümkün olmadığından, yapılan tarhiyat yerinde olup, aksi yönde verilen vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir"

ettiği mallara ait vergiden sadece o malların alışında ödediği vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldığı diğer malların vergisini de indirecektir.

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesini ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak hesaplanmasını ifade eder. Bu kavrama göre faaliyet sonuçları ilgili olduğu dönemde değerlendirilir.

Dönemsellik esası, Vergi Usul Kanun’unda yer alan kayıtların her hesap dönemi itibarıyla tutulması ve faaliyet sonuçlarının hesap dönemi itibarıyla belirlenmesi ilkesinin sonucudur. Bu ilke gereği bir hasılat unsurunun belli bir dönemin kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu hasılat unsurunun anılan döneme ait olması, yine bir gider unsurunun ilgili dönem kazancının tespitinde olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için bu giderin de ilgili döneme ait olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile ilgili hesap döneminde yazılacak giderlerin o dönemin gelirlerinin sağlanması ile doğrudan ilgili olması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 283 ve 287. maddeleri dönemsellik esasına göre düzenlenmiş maddelerdir. Keza aynı Kanun’daki alacak ve borç reeskontları ile karşılıkların ayrılmasına imkan sağlayan 281 ve 285. madde hükümleri de dönemsellik esasının uygulanmasına dayanmaktadır.²⁷

Uygulamada karşımıza çıkan bir diğer dönem ise, özel hesap dönemidir. Takvim yılına göre defter tutmaları kendilerine zorluklar getirmesi halinde mükellefler, Maliye Bakanlığından aldıkları izin ile özel hesap dönemlerine tâbi olarak da defter tutabilmektedir. Bu durumda yine bir yıl olan ancak, başlama ve bitiş

²⁶ Danıştay 4. Daire, 2007/751 E., 2009/6344 K. ve 07.12.2009 Tarihli Kararı

²⁷ Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, 2004/1 E., 2004/1 K. ve 22.12.2004 Tarihli Kararı

süreleri farklı olan hesap dönemlerine uyarak mükellefler indirim haklarını kullanabilecektir.

1.4.3. İndirilecek Katma Değer Vergisinin Gider Kaydedilemeyeceği

Katma değer vergisi indirim esasına dayalı bir vergi türüdür. Bu nedenle KDVK'nın "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinde belirtilen hususların haricinde vergi mükellefleri yüklenmiş oldukları katma değer vergisini herhangi bir sebep ile gider ve/veya maliyet unsuru olarak kaydedemezler.

KDVK'nın "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlıklı 58. maddesinde belirtilen; *"Mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez"* hükmü bu durumu açık bir şekilde ifade etmiştir. Bu nedenle, beyannamede belirtilmesi gereken katma değer vergisi tutarlarının, gider ya da maliyet unsuru olarak kabulüne imkân bulunmamaktadır.²⁸

1.4.4. İndirim Konusu Yapılabilmesi İçin Katma Değer Vergisi Yüklenilen Malın Satılmış Olmasının Gerekmemesi

İndirim mekanizması, KDVK'nın 29. maddesinde belirtildiği üzere ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilen bir haktır. Katma değer vergisi indiriminin kabulü için, katma değer vergisi ödenerek satın alınan mal ve hizmetin satılmasının beklenmesi gerekmemektedir.

²⁸ Danıştay 3. Daire, 1989/2390 E., 1991/2827 K. ve 12.11.1991 Tarihli Kararı

KDVK'nın 29. maddesinin gerekçesinde bu durum: *“Satılan malların alış vergisi belki de daha önceki vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılmış bulunacaktır. Yani indirim mekanizmasının işleyişinde, tatbikattan gelen, zaman itibariyle bir kayma bahis konusudur. Bunun neticesi olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek vergi tutarı, o dönemde satış faturaları üzerinden hesaplanacak vergiden fazla olabilir. Bu taktirde aradaki fazlalığın bir sonraki vergilendirme dönemine devredilerek o döneme ait indirilecek vergi tutarına eklenmesi ve iade edilmesi hususu maddenin ikinci fıkrasında ayrıca hükme bağlanmış bulunmaktadır.”* cümleleriyle ifade edilmektedir.

KDVK'nın 29. ve 34. maddelerinde indirim mekanizmasının şartları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler içerisinde katma değer vergisi yüklenilen malın satılmış olması zorunluluğu, indirim hakkının kullanılmasında bir koşul olarak öngörülmemiştir.

1.4.5. Gelecek Dönemlere Ait Malların Katma Değer Vergisinin Derhal İndirim Konusu Yapılabilmesi

KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine göre mükellefler, faaliyetlerine ilişkin yüklendikleri vergileri, fatura veya benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartlarının gerçekleşmesi halinde indirebilmektedirler. Mükellefler işyeri kirası ya da dergi abonelikleri gibi gelecek hesap dönemlerine sarkan bazı giderlerin bedellerini peşin ödeyebilmektedirler.

Gelecek yıllara ait olsa dahi, faaliyetlere ilişkin olarak peşin ödenen ve faturaya bağlanan giderlere ilişkin katma değer vergisi, KDVK'nın 29. ve 34.

maddeleri gereği, düzenlendiği takvim yılı aşılmamak şartıyla faturanın yasal defterlere kaydedildiği ay beyannamesinde indirilebilir.

1.4.6. Katma Değer Vergisi İndirimi İçin Fatura Bedelinin  denmiş Olmasının Gerekmemesi

Satın alınmış olan mal ve hizmetin satılması, satış bedeli üzerinden katma değer vergisi tahsil edilmesi zorunluluğu, mevzuatta katma değer vergisi indirimi için öngörülmemiştir. Katma değer vergisinde, mal ve hizmet alışları dolayısıyla  denmiş olan vergiler, aynı dönemin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden toplu olarak indirilmektedir. Bir diğer ifade ile katma değer vergisi indirimi için, satın alınmış olan mal ve hizmetin satılmış olması, satış bedeli üzerinden katma değer vergisi tahsil edilmiş olması şartı aranmamaktadır.

Ancak aynı değerlendirme ithal olunan mal ve hizmetler için geçerli değildir. KDVK'nın 29. maddesine göre yurt içi teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi indirimi için, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi yeterli iken, ithal olunan mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin indirilebilmesi için  denmiş olması mutlak suretle gerekmektedir.

1.4.7. Vergi İndiriminin Toplu Olarak Beyannamede Yapılması

Katma değer vergisinde vergi indirimi işletme bazında ele alınmıştır. Mükellefin sattığı her mal veya hizmet çeşidi için indirebileceği katma değer vergisini tespit etmesi gerekmektedir. Vergilendirme döneminde bu işlemler toplu olarak yapılmaktadır.

DEĞER'in ifadesi ile vergi indirimi konusunda mükellef ve vergi dairesi hesaplaşır.²⁹ Bu hesaplaşma da kuşkusuz ki katma değer vergisi beyannamesi ile toplu olarak yapılmaktadır.

2. İndirim Mekanizması ve İdari İşlem Teorisi

2.1. Hukuki İşlemin Bir Türü Olarak İdari İşlem

Hukuki işlem, hukuk literatüründe hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması olarak tanımlanmaktadır.³⁰ İdari işlem ise, hukuki işlemin bir türü olarak nitelendirilir.

Doktrinde idari işlemler dar tanımıyla, idare fonksiyonunun yerine getirilmesi için yapılan kamu hukuku işlemler olarak ifade edilmektedir.³¹ Bu tanımda idarenin sahip olduğu üstün yetki ve ayrıcalıklara vurgu yapılmıştır.

İdari işlem daha kapsayıcı bir şekilde; tek yanlı irade açıklaması ile kişilerin hak ve yükümlülükleri (hukuki statüleri) üzerinde, karşı tarafın rızası olmadan sonuç doğurması veya hukuki düzene yasalar çerçevesinde ve yasalara aykırı olmamak üzere kurallar getirmesi olarak tanımlanabilir.³²

Doktrin gibi yüksek yargı da, idari işlem kavramına çeşitli tanımlar getirmiştir. Danıştay bir kararında idari işlemi, idarenin hukuki sonuç doğurmaya

²⁹ DEĞER Nuri, **“Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu”**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Temmuz 2014, s. 1201

³⁰ GÖZLER Kemal, **“İdare Hukuku Dersleri”**, Güncelleşmiş ve ‘İdari Yargı’ Kısmı Eklenmiş 6. Baskı, Ekim 2007, s. 248

³¹ GÜNDAY Metin, **“İdare Hukuku”**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İmaj Yayınları, Ankara 1997, s. 95

³² KARAHANOGULLARI Onur, **“İdarenin Hukukla Kavranması”; Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)”**, Turhan Kitapevi, Ankara 2011, s. 140

yönelik iradesini açıklaması olarak dar bir şekilde tanımlarken³³; bir diğer kararında idari işlem, hukuki sonuç doğurmaya yönelik, kamu gücüne dayanan irade açıklanması olarak ifade edilmiş ve idari işlemin iptal davasına konu olabilmesi için kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olması gerektiğini belirterek, işlemin kesin olması, onun hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken usulün son aşamasından geçirilmiş olmasını, yürütülmesinin zorunlu olması ise, kamu gücü ve kudretinin hedef aldığı kişi ya da kişilerin menfaatini etkileyen hukuki sonuçlar meydana getirmesi anlamını taşıdığı belirtilmiştir.³⁴

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hukuki bir işleme “idari” nitelik kazandıran unsur, işlemin kamu gücü ile oluşmasıdır. Bir hukuki işlemin kamu gücü ile donanmış olması, işlem türünü diğer hukuki işlemlerden ayırmaktadır. Kamu gücü ile donanma hukuki işleme, “icrailik”, “re’sen icra edilebilirlik” ve “ hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özelliği kazandırmıştır.

Bu özellikleri içinde barındıran idari işlemler, tek yanlı ve iki yanlı idari işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır. İki yanlı idari işlemler, idare ile ilgili kişinin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açıkladıkları iradenin uyuşumu sonucu ortaya çıkan işlemlerdir. Bunlara "idari sözleşmeler" denir. İdari sözleşmelerin, iki taraf arasında imzalanmış olduğu için "sözleşme" adını aldığı, aslında idari sözleşmelerin bir "katılma-işlem" olduğu, "karma işlem" niteliği taşıdığı, hükümlerinin büyük bir bölümünün "düzenleyici genel işlem-kural"lardan

³³ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 2007/557 E., 2011/211 K. ve 07.04.2011 Tarihli Kararı

³⁴ Danıştay 4. Daire, 2007/5821 E., 2008/ 3601 K. ve 15.10.2008 Tarihli Kararı

oluştugu, sadece "malî hükümler" in tarafların anlaşması ile saptandığı ifade edilmektedir.³⁵

Tek yanlı idari işlemler karşı tarafın rıza ve muvafakatine bağlı olmadan, idarenin tek yanlı iradesiyle yapılan işlemler olarak tanımlanırken, iki yanlı idari işlemler, idare ile ilgili kişinin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açıkladıkları iradenin uyuşumu sonucu ortaya çıkan işlemler olarak tanımlanmıştır.³⁶

Tek yanlı idari işlemler ise, bireysel işlemler ve düzenleyici işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bireysel işlemler, özel durumlara, kişilere ilişkin idari işlemler iken, düzenleyici idari işlemler kişilik dışı niteliktedir. Düzenleyici işlemler, idarenin yasalardan aldığı yetki ile yasa altında, yasa sınırları içinde ve yasalara aykırı olmamak üzere koyduğu kurallardır.³⁷

Tek yanlılık ve icrailik, idari işlemlerin iki önemli hususu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu özelliklere sahip olmaları idari işlemlerin iptal davasına konu olabilmelerini sağlar.

İdari işlemin idare hukuku açısından temel sayabileceğimiz tek yanlılık özelliği, özel hukuk işlemlerinden ayırt edicilik sağlamaktadır. Özel hukuk alanında yapılan işlemler hukuki sonuç doğurabilmek için genel olarak taraf iradelerinin uyuşmasını gerektirirken; idari işlemler idari makamların açıkladıkları tek taraflı iradeler ile hukuki sonuçlar doğurmaktadırlar.³⁸

³⁵ ÖZAY İl Han, "**Günışığında Yönetim**", Alfa Yayınları, İstanbul 1996, s.414.

³⁶ GÖZLER, "**İdare Hukuku Dersleri**", s. 261

³⁷ KARAHANOGULLARI, s. 155

³⁸ ERDİNÇ Burcu, "**İdari İşlem Kuramında Yokluk**", Yüksek Lisans Tezi, Ankara SBE, Kamu Hukuku ABD, Ankara 2013, s.31

İdari işlemin kapsamı ve sınırlarının belirlenmesi açısından idari işlem ile idari eylem arasındaki farklılıktan bahsetmek gerektiği kanısındayız. İdari işlemler, idarenin tek taraflı açıklamasıyla sonuç doğuran, icrai kararlar iken, İdari eylemler; idare tarafından kamu hizmetini yürütmek amacıyla kamu gücüne dayanılarak yapılan eylemlerdir.³⁹ İdari işlem ve idari eylemler, yöneldikleri sonuçlar bakımından farklılık gösterirler. İdari işlemler hukuk âleminde değişiklik sağlamaya yönelikken, idari eylemler maddi âlemde değişiklik sağlamaya yöneliktir.⁴⁰

2.2. Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizmasının Hukuki Niteliği

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasına ilişkin gerek mevzuatta, gerekse doktrinde bir tartışma yapılmadığını görüyoruz. Mevzuatımızda hangi vergilerin hangi koşullarda indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri ifade edilmiştir.

İdari işlemin yukarıda belirtmiş olduğumuz tanımından yola çıktığımızda “Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizmasının” bir idari işlem niteliğinde olmadığını, mükelleflere vergi idaresince tanınan bir hak niteliğinde olduğunu görmekteyiz. Zira burada mükellef, katma değer vergisi indiriminden yararlanıp

³⁹ Danıştay 10. Dairesi 1992/2572 E., 1994/392 K. ve 01.02.1994 Tarihli Kararı

⁴⁰ ERKUT Celal, “**İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**”, Ankara, Danıştay Başkanlığı Yayını, 1990, s. 11

yararlanmamakta serbesttir. Bu hakkı kullanıp kullanmamak mükellefin kendisine bırakılmıştır.

Mükellefin katma değer vergisi indirimi hakkını kullanması halinde, vergi idaresinin önünde iki seçenek bulunmaktadır. Vergi idaresi ya mükellefin bu talebini kabul edecek ve ya da reddedecektir. Bu nedenle indirim talebinin kabulü ve reddi işlemlerinin hukuki niteliğinin tespiti, katma değer vergisinde indirim mekanizmasının teorik içeriğinin belirlenmesinde büyük önem taşımaktadır.

2.2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanılması ve Reddinin Hukuki Niteliği

İdari işlemi, tek yanlı idare açıklaması ile kişilerin hak ve yükümlülükleri (hukuki statüleri) üzerinde, karşı tarafın rızası olmadan sonuç doğurması veya hukuki düzene yasalar çerçevesinde ve yasalara aykırı olmamak üzere kurallar getirmesi olarak ifade etmiştik. Bu tanımdan yola çıktığımızda idari işlemin biri "irade açıklaması", diğeri "hukuki sonuç" olmak üzere iki unsurunun olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi idaresinin, mükellefin katma değer vergisi indirimini de içerdiği beyannameye dayanarak vergiyi tarh ederek tahakkuk fişi düzenlemesi ya da indirimi reddetmesi ile vergi idaresi bu konuda iradesini açıklamaktadır. Öte yandan bu irade açıklaması, ödenmesi gereken katma değer vergisinin belirlenmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısıyla vergi idaresince indirim hakkının kullanılması ve katma değer vergisi indirimlerinin reddi, tarh işlemi ile yakından ilgilidir. Ayrıca katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması ve indirimlerin reddi halinde,

hem mükellef hem de vergi idaresi açısından farklı sonuçlar doğmaktadır. Bu nedenle katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması ve indirimlerin reddi ile tarh işlemi arasındaki ilişkiyi ayrı ayrı değerlendirmekte fayda bulunmaktadır.

2.2.1.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanılması ve Tarh İşlemi

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır.⁴¹ Vergi idaresi, verginin tarhı ile mükellefçe ödenecek vergi miktarını belirlemektedir.

İdari işlem niteliğinde olan vergi tarhının beyana dayalı, ikmalen, re'sen ve idarece olmak üzere dört türü bulunmaktadır:

İkmalen tarh daha önce bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkili olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelerle veya kanuni ölçülerle tespit edilen bir matrah veya matraha ilişkin bir fark üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Re'sen tarhiyat, vergi matrahının tamamıyla veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüler üzerinden tespit edilme imkânı olmayan durumlarda verginin takdir komisyonlarınca belirlenen veya vergi inceleme elemanlarınca vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh olunmasıdır.

İkmalen ve re'sen tarh, VUK'nun 29. ve 30. maddeleri dışında kalan durumlarda mükelleflerin vergi kanunlarıyla belirlenen zamanlarda müracaat

⁴¹ Vergi Usul Kanunu 20. Madde

etmemeleri veya aynı kanunlarda kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belirli matrahlar üzerinden, idare tarafından tarh edilmesidir.

Vergi sistemimize göre olağan durumlarda kullanılan tarh usulü beyannameye dayalı tarhtır. Bu tarh usulünde mükellef yazılı olarak matrahını beyan eder ve idare beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirir. Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ettirilir. Tahakkuk fişi düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur.

Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası posta ile mükellefe gönderilir. Dolayısıyla mükellefin tahakkuk fişini almasıyla değil, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle tarh işlemi gerçekleşmiş olur.

Mükellef, işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahüt yaptırdığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisini, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden indirir ve aradaki farkı vergi dairesine yatırır. Mükellef ödemesi gereken vergiyi katma değer vergisi beyannamesinde belirtmektedir.

Mükellef katma değer vergisi beyannamesini izleyen ayın 24'ü akşamına kadar verir. Mükellef beyannamede belirttiği katma değer vergisini beyanname verdiği ayın 26'sı akşamına kadar öder.

Mükellef, indirim konusu yapacağı katma değer vergilerini de katma değer vergisi beyannamesinde belirtecektir. Dolayısıyla mükellef işi ile ilgili ödediği katma değer vergilerini beyannamede indirim konusu yaparak ödemesi gereken vergi matrahını belirlemektedir. Vergi beyannamesinin vergi idaresine süresinde verilmesi ile tarhiyat gerçekleşmiş olur.

Belli durumlarda, KDV beyannamesinin düzeltilmesi gerekebilir. Beyannamenin düzeltilmesi neticesinde ödenecek KDV çıkıyorsa veya ödenecek KDV tutarı artıyorsa mükellefler, beyannamelerini VUK'nun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık dilekçesi ile cezasız ödemede bulunabilirler. KDV beyannamesinin düzeltilmesi, bazen de idare tarafından talep edilmektedir. Beyan sahibinden, sahte veya yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen veya tespit olmasa da şüphelenilen mükelleflerden alınan belgelere dayanan KDV'nin indirilecek KDV hesaplarından çıkartılması istenilmektedir.

İndirim konusu yapılabilecek vergileri indirim konusu yapıp yapmaması mükellefin takdirine kalmıştır. Zira vergi indirimi bir hak niteliğindedir. Mükellefin bu hakkı kullanıp kullanmaması vergi tarhiyatının hukuki niteliğini değiştirmemektedir. Ancak, indirim hakkından yararlanan mükellefin bu hakkını hukuka uygun olarak kullanması halinde, vergi idaresinin indirimin reddi konusunda bir takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ettirilir. Tahakkuk fişi düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur. Katma değer vergisi beyannamesinde, indirim hakkının kullanılıp kullanılmamış olması tarhiyata engel bir durum teşkil etmemektedir. Dolayısıyla katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması, tarh işleminden bağımsız bir idari işlem

değildir. Vergi idaresinin, beyana dayalı tarhiyatı gerçekleştirmek için, mükellefin beyannamesini alması, hazırlık işlem niteliğinde değerlendirilebilir.

2.2.1.2. Katma Değer Vergisinde İndirimin Reddi ve Tarh İşlemi

Katma değer vergisinde matrah mükellefin beyanı üzerine belirlenmektedir. Ancak vergi idaresi, beyan edilen matrahı kontrol ederek, matrahın doğruluğunu da araştırmaktadır. Böylece hem diğer mükelleflerin haklarının korunması sağlanabilecek, hem de devletin vergi alacağının tam olarak yerine getirilmesi mümkün olabilecektir. Mükellef katma değer vergisi beyannamesinde kanunen bildirmesi gereken bilgileri bildirmez ya da eksik bildirirse, vergi idaresi, katma değer vergisi matrahını kendisi belirleyebilecektir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri kapsamında ikmalen veya re'sen vergi tarhiyatı söz konusu olacaktır.

Re'sen vergi tarhi tanımı ve sebepleri VUK'nun 30. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, "vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması" re'sen vergi tarhıdır.

Kanun'da katma değer vergisi ile alakalı belirtilen durumların gerçekleşmesi halinde⁴², vergi idaresi re'sen tarhiyat kanun hükümleri çerçevesinde inceleme

⁴² VUK'nun 30. Maddesine göre re'sen vergi tarhiyatının nedenleri; "1. Vergi beyannamelerinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi,
2. Vergi beyannamelerinin kanuni veya ek süreleri içerisinde verilmekle birlikte beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi,

elemanı veya takdir komisyonu çalışmalarıyla matrahın saptanması sırasında kanun hükümleri temel alınmak suretiyle hukuka uygun bir araştırma yapacaktır.

Katma değer vergisinde beyana dayalı vergiler kapsamında yer aldığından, tahakkuk fişi ile tarh ettirilir. Tahakkuk fişi düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur. Yukarıda belirttiğimiz durumların gerçekleşmesi halinde, vergi idaresi tarhiyatı doğru bulmayabilir ve re'sen vergi tarhiyatına gidebilir. Yapılan inceleme neticesinde mükellefin katma değer vergisi indirimleri reddedilebilir. Görüleceği üzere, katma değer vergisi indirim hakkının kullanılmasında, katma değer vergisi indirimi mükellefin beyannamesi ile kendiliğinden olur iken, katma değer vergisi indiriminin reddi için vergi idaresinin re'sen vergi tarhiyatı yapması gerekmektedir. Re'sen vergi tarhiyatı yapılmadan vergi idaresinin katma değer vergisi indirimlerini reddetmesi söz konusu olmamaktadır.

VUK'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasında, birinci fıkranın 2. bentte yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunacağı belirtilmiştir. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına

3. Kanunen tutulması zorunlu defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine yer vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması,

5. Tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin delil bulunması

6. 3568 sayılı kanuna göre yetkili meslek mensuplarına imzalatırılması zorunluluğu getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir raporunun zamanında ibraz edilmemesi.”

göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz denmektedir. Dolayısıyla takdir komisyonunca katma değer vergisi matrahını belirlenirken, KDV indirimlerinin durumu uygulamada tartışma konusu olmuştur. Zira uygulamada vergi indirimi yapılarak düzenlenmiş raporlar takdir komisyonlarına geldiğinde indirimi reddedilen verginin matrahı hesaplanmakta ve bu matrahın takdiri yapılarak karar vergi dairesine gönderilmekte böylelikle de vergi ve cezanın tahakkuku gerçekleştirilmektedir.

Takdir komisyonlarının görevi; VUK'un 31. maddesi uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek olarak düzenlenmiştir. Ancak katma değer vergisi beyannamesine konu olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tespiti ya da yasal defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilememesi durumunda, matrah tespitinden farklı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Sahte belge incelemelerinde, belgelerin gerçek olmadığından hareketle faturalarda yer alan katma değer vergilerinin, KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine göre haksız indirim yapıldığı gerekçesiyle, tenzili yoluna gidilmektedir. Mükelleflerin yapmış oldukları katma değer vergisi indirimlerinin hukuka uygun olup olmadığını incelemek amacıyla defter ve belgelerin incelemeye ibrazının incelemeye yetkililer tarafından istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi durumunda ise KDVK'nın 29. ve 34. maddelerinde düzenlenen indirim şartlarının yerine getirilmediği kabul edilerek, indirim konusu vergiler reddedilmektedir. Dolayısıyla takdir komisyonuna veri olarak sunulan raporlarda matrah farkı değil vergi farkı tespit edilmekte ve bu şekilde

düzenlenmektedir. Oysa takdir komisyonlarının vergi takdiri değil matrah takdiri yetkisi bulunmaktadır.⁴³

Danıştayın görüşü, Takdir Komisyonlarının görevinin, matrah ve servet takdiri yapmak olduğu, mükelleflerin sahte fatura kullandığı gerekçesiyle indirimlerin reddine ilişkin takdir yetkisinin bulunmadığı, bu nedenle sahte fatura kullanım nedeniyle takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden tarhiyat yapılamayacağı yönündedir⁴⁴. Danıştayın geçmiş yıllardaki kararları da benzer yöndedir.⁴⁵

2.2.2. İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Re'sen Tarh İşleminin Hukuki Niteliği

İndirim hakkının kullanılması ve indirimin vergi idaresince reddedilmesi neticesinde vergi idaresince gerçekleştirilen tarh işleminin özellikleri açısından değerlendirdiğimizde, bu tarhiyatların birbirinden farklılık göstermediği görülmektedir. Ancak, indirim hakkının kullanılması ve indirimin vergi idaresince

⁴³ YILDIRIM Mahmut Bülent, **“Takdir Komisyonlarının KDV İndirimlerini Reddetme Yetkisi”**, <http://www.alomaliye.com/2016/06/06/takdir-komisyonlari-kdv-indirimlerini-reddetme-yetkisi/>, 10.10.2016

⁴⁴ Danıştay 9. Daire, 2014/11383 E., 2014/7428 K. ve 11.11.2014 Tarihli Kararı

⁴⁵ Danıştay 4. Dairesi, 2013/6870 E., 2013/10358 K. ve 19.11.2013 Tarihli Kararı; “Takdir Komisyonlarının görevinin, matrah ve servet takdiri yapmak olduğu, mükelleflerin sahte fatura kullandığı gerekçesiyle indirimlerin reddine ilişkin takdir yetkisinin bulunmadığı, bu nedenle sahte fatura kullanım nedeniyle takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden tarhiyat yapılamayacağı...”

Danıştay 9. Dairesi, 2013/6993 E., 2013/8837 K. ve 24.10.2013 Tarihli Kararı; “Takdir Komisyonunun sadece matrah takdiri yetkisinin bulunduğu ve bu nedenle komisyonun vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmesi gerektiği vurgulanarak katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonu kararlarının bu yönden iptali...”

Danıştay 9. Dairesi 2013/2811 E., 2013/9173 K. ve 01.11.2013 Tarihli Kararı “Mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir.”

reddi neticesinde gerçekleştirilen tarhiyatların unsurları açısından incelediğimizde karşımıza çeşitli farklılıklar çıkmaktadır.

2.2.3. İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Re'sen Tarh İşleminin Özellikleri

Gerek indirim hakkının kullanıldığı beyana dayalı tarhiyatı, gerek katma değer vergisi indiriminin reddedildiği re'sen tarhiyatı idari işlemlerin özellikleri açısından incelediğimizde, her iki tarhiyatın da benzer özelliklere sahip olduğunu görmekteyiz. Bu özellikleri şu şekilde ifade edilebilir:

a. İndirim Hakkının Kullanılması ve İndirimin Reddi Halinde Gerçekleştirilen Tarh İşlemleri Tek Yanlı İşlemlerdir.

Tek yanlı idari işlemler, ilgilinin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan, idarenin tek yanlı olarak açıkladığı iradesi ile yapılan işlemlerdir.⁴⁶ Diğer bir ifadeyle, tek yanlı idari işlemlerde, idare bir irade açıklamakta ve hukuk düzeni bu iradeye başka iradeler tarafından kabul edilmesine gerek olmaksızın bazı hukuki sonuçlar bağlamaktadır.⁴⁷

Uygulamada bir idari işlemin yapılması ile ilgili aşamalarda görüşü alınan farklı idari makamlar olduğu bilinmektedir. Hazırlık işlemleri, danışma işlemleri gibi bazı ön işlemlerden sonra işlemin oluşum süreci tamamlanmakta ve nihaî idari işlem, yetkili idari makam tarafından ortaya konmaktadır. İdari işlemin birden fazla makam tarafından yapılması halinde de, işlemin tek yanlılık özelliği değişmez.

⁴⁶ GÜNDAY, “İdare Hukuku”, s. 95

⁴⁷ GÖZLER Kemal, “İdare Hukuku”, Cilt I, Ekin Basım Yay. Dağ., Bursa 2009, s. 665

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması halinde, vergi idaresi mükelleflerin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan tarhiyat işlemini gerçekleştirecektir. Vergi idaresi mükellefin katma değer vergisi için mevzuatta belirtilen koşulları yerine getirip getirmediğine bakacak, mevzuata aykırılık bulunmadığı sonucuna varması halinde, vergi idaresi, mükellefin katma değer vergisi beyannamesinde belirtilen matrahı esas alarak, katma değer vergisi tarhiyatını gerçekleştirecektir. İdarenin beyannamede belirtilen katma değer vergisi indirimini mevzuatta belirtilen kriterlere uygun bulmaması halinde ise tarhiyat re'sen gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla her iki durumda da gerçekleştirilen tarhiyat vergi idaresinin tek yanlı işlemidir.

b. İndirim Hakkının Kullanılması ve İndirimin Reddi Halinde Gerçekleştirilen Tarh İşlemleri Bireysel İşlemlerdir.

Bireysel idari işlemler; belli kişi ve konularla ilgili olarak hukuki durumlar yaratan, değiştiren, kaldıran işlemlerdir. Gerek KDV indirim hakkının kullanıldığı beyana dayalı tarhiyatta, gerekse KDV indirimin reddini içeren re'sen tarhiyatta belli kişi ve konularla ilgili hukuki durum ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi mükellef adına tarh işlemi gerçekleştirmektedir.

c. İndirim Hakkının Kullanılması ve İndirimin Reddi Halinde Gerçekleştirilen Tarh İşlemleri Belirleyici İşlemlerdir.

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması ve indirimin reddi halinde gerçekleştirilen tarh işlemini, hukuki tesir bakımında bir ayrıma tâbi tuttuğumuzda, gerçekleştirilen tarh işleminin, bir durumu oluşturan, değiştiren ya da

ortadan kaldıran inşai nitelikte bir işlem olmadığını, var olan durumu bildiren, belirleyici nitelikte bir işlem olduğunu görmekteyiz.

Vergi idaresinin alacağı, tarh işlemi ile doğmamaktadır. VUK'nun 19. maddesine göre vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile doğmaktadır. Buradaki tarh işlemi vergi alacağının tespiti niteliğindedir. Bu durum katma değer vergisi indirimi hakkının kullanıldığı beyana dayalı tarhiyatta ve indirimin reddi sonucunu doğuran re'sen tarhiyatta bir farklılık göstermemektedir.

2.2.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılmasını ve İndirimin Reddini İçeren Tarh İşleminin Unsurları

Vergi idaresinin, mükellefin mükellefiyetine ilişkin ödemiş olduğu katma değer vergisinin indirimi talebi karşısında iki seçeneği bulunmaktadır: Mükellefin KDV beyannamesinde vergi idaresine vermiş olduğu indirim hakkını içeren beyanlarına dayalı olarak tarhiyat gerçekleştirilecek ya da vergi idaresi mükellefin KDV indirimlerini reddederek kendisi tarhiyatı gerçekleştirecektir.

Her iki durumda da gerçekleştirilen işlem idari nitelikteki tarh işlemidir. Bu nedenle katma değer vergisinde indirim talebinin reddi ve kabulü işlemleri hakkında da, idare hukukunda öngörülen idari işlem unsurları dikkate alınacaktır. Ancak farklı tarh çeşitleri gerçekleşmektedir. Mükellef KDV indirim hakkını, KDV beyannamesini vergi idaresine sunmasıyla kullanmaktadır. Vergi idaresinin KDV indirimlerini de içeren beyannamesini kabulü ile tahakkuk fişi mükellefe düzenlenir ve beyana dayalı tarhiyat gerçekleşir.

Kanun’da belirtilen şartların oluşması halinde vergi idaresi beyana dayalı tarhiyat ile yetinmez ve re’sen tarhiyat gerçekleştirebilir. Gerek beyana dayalı tarhta gerekse res’en tarhta idari işlemin unsurları açısından benzerlikler bulunmakla beraber, farklılıklar da bulunmaktadır. İdari işlemin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olarak sayılmaktadır. İdari işlemler, bu unsurların hukuka uygunluğuna göre yargısal denetime tâbi olmaktadır.

2.2.4.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılması Neticesinde Gerçekleşen Beyana Dayalı Tarh İşleminin Unsurları

Vergi sistemimizde olağan durumlarda kullanılan tarh usulü beyana dayalı tarhtır. Bu tarh usulünde mükellef matrahını yazılı olarak beyan eder ve idare tarhiyat işlemini beyan edilen bu matrah üzerinden gerçekleştirir. Mükellef KDV indirim hakkını ancak beyannamede belirtmesi halinde kullanabilir.⁴⁸ Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ettirilir. Tahakkuk fişi düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilir. Bu şekilde vergi tahakkuk etmiş olur. KDVK’nın 40. maddesinde de bu Kanun’da aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir.

Beyana dayalı tarh işleminin unsurlarını şu şekilde şu şekilde açıklayabiliriz:

a. Yetki Unsuru: İdare hukuku anlamında yetki, idari işlemin sadece kanunla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından yapılabilmesi yeteneğini ifade eder. İdari işlemlerde yetki unsuru, hukuki dayanağını Anayasanın 6. maddesindeki “hiçbir

⁴⁸ Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2007/259 E., 2008/33 K. ve 25.01.2008 Tarihli Kararı

kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir devlet yetkisini kullanamaz” hükmünden almaktadır.

Tarh işleminde yetkili makamın hangisi olduğu KDVK’nın 4. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK’nın 4. maddesinde vergi dairesinin, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden makam olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla tarh işlemini gerçekleştirecek yetkili makam vergi dairesidir. Yer yönünden yetkili makam, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesidir.

Beyana dayalı tarhiyatta tarh işlemi, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle gerçekleşmektedir. Tahakkuk fişini düzenleyen makam ise vergi dairesinin tahakkuk masasıdır.

b. Şekil Unsuru: Özel hukukta şekil serbestliği esas iken, idari işlemler kural olarak yazılı şekil şartına tâbi tutulmuştur.⁴⁹ Nitekim beyana dayalı tarhiyat da belli bir yazılı şekil şartına bağlanmıştır.

Beyana dayalı tarhiyat, vergi idaresinin önceden belirlemiş olduğu, tek düzen muhasebe planına dayalı katma değer beyannamesinin mükellef tarafından düzenlenerek, vergi idaresine verilmesi ile başlamaktadır. Vergi idaresi, mükellefin teslim ettiği KDV beyannamesine dayanarak tahakkuk fişi ile tarh ettirilir. Görüleceği üzere beyana dayalı tarhiyatta tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleşmektedir.

c. Sebep Unsuru: İdari işlemde önce gelen ve idareyi belirli bir işlem yapmaya sevk eden etkenler, idari işlemin sebebi olarak gösterilir. Diğer bir ifadeyle,

⁴⁹ GÖZLER, “İdare Hukuku Dersleri”, s. 313

idari işlemin sebep unsuru, idareyi işlem yapmaya sevk eden saiktir, işlemin gerekçesidir.

Beyana dayalı tarhiyatta tarh işleminin sebebi, doğru kabul edilen katma değer vergisi indirimlerini içeren matrahının mükellefçe beyan edilmesidir.

d. Konu Unsuru: Her idari işlem hukuk âleminde sonuç doğurur, değişiklikler meydana getirir. İdari işlemin konusu, bu işlemin meydana getirdiği değişiklik ve sonuçtur.

İdari işlemin konu unsuruna idari işlemin kendisi de denebilir. Beyana dayalı tarhiyat işleminin konusu ise vergi idaresinin mükelleften aldığı KDV beyannamesine dayanarak tarhiyatı gerçekleştirmesi ve tahakkuk fişi düzenlemesidir.

e. Amaç Unsuru: Her idari işlemin amacı kamu yararıdır. Vergi idaresi beyannameye dayalı olarak vergi tarhiyatı yapmakta ve aynı anda vergiyi tahakkuk etmektedir. Verginin tahakkuk edilmesiyle vergi ödenebilir aşamaya gelmektedir. Kamu yararının bu idari işlemle gerçekleştiği kuşkusuzdur.

2.2.4.2. Katma Değer Vergisi İndiriminin Reddine Neden Olan Re'sen

Tarh İşleminin Unsurları

Katma değer vergisi matrahının tespitinde asıl olan beyan usulüdür. Mükellef KDV beyannamesinde, indirim konusu yapmış olduğu katma değer vergilerini de içeren, katma değer vergisi matrahına ilişkin bilgileri vergi idaresine sunar. Mükellefin vergi idaresine yapmış olduğu bu beyan “ilk bakışta doğruluk

karinesi”nden yararlanır.⁵⁰ Ancak KDVK’nın 30. maddesinde belirtildiği, beyannamenin süresinde verilmemesi, matraha ilişkin bilgilerin verilmemesi gibi durumların gerçekleşmesi halinde, vergi idaresi mükellefin beyanı ile yetinmeyecektir. Bu durumda “ilk bakışta doğruluk karinesi” sorgulanır hale gelmektedir.

Re’sen vergi tarhiyatının gerçekleşmesinin bir sebebi de, vergi idaresinin “ilk bakışta doğruluk karinesi” ile yetinmeyerek, mükellefin beyanlarının doğruluğunu kendisinin araştırması zorunluluğunun oluşmasıdır.

Katma değer vergisi indirimlerinin reddi, vergi idaresinin mükellefi re’sen incelemesi neticesinde gerçekleşmektedir. Vergi idaresi re’sen inceleme ile bir yandan katma değer vergisi indirimlerinin, bir yandan da katma değer vergisi matrahının doğruluğunu tespit etmeye çalışmaktadır. Vergi idaresinin bu incelemesi hazırlık işlem niteliğindedir. Bu nedenle re’sen vergi incelemesi, icrai nitelik taşımayan, hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açmayan, hazırlık işlemidir.

Hazırlık işlemi niteliğindeki vergi incelemesi VUK’un 30. maddesinde belirtildiği üzere takdir komisyonlarınca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılmaktadır. Yukarıda da değindiğimiz üzere takdir komisyonlarının, katma değer vergisi indiriminin reddi sonucunu doğurabilecek bir inceleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin reddine karar verebilecek makam VUK’un 30. maddesinde belirtilen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır.

⁵⁰ YERLİKAYA Gökhan Kürşat, **“Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”**, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XV, 2011, Sayı 1-2, s. 1

Hazırlık işlemi niteliğindeki vergi incelemesi neticesinde vergi idaresi re'sen tarh işlemini gerçekleştirecektir. Re'sen tarhiyat neticesinde vergi idaresi, mükellefin katma değer vergisi indirimlerini hukuka uygun bulup kabul edebileceği gibi, bu indirimlerin reddine de karar verebilmektedir. Vergi idaresi vergi incelemesi neticesinde gerçekleştirdiği re'sen tarhiyatı ile de yetinmeyebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesinin 3. fıkrasında “daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir” ifadesi ile inceleme elemanlarınca eksik inceleme yapılmış olması durumunda, bu eksikliğin her zaman yine inceleme elemanlarınca giderilebileceği ifade edilmiştir.

Vergi incelemesi, VUK'un 134-141. maddelerinde düzenlenmiştir. İnceleme elemanı, inceleme sonuçlarını bir inceleme raporunda belirtir. İnceleme sonucuna göre re'sen vergi tarhı yapılabilmesi için rapor düzenlenmesi gerekliliği bulunmaktadır.

Katma değer vergisi indirimlerinin gerçeğe dayanmadığının ya da sahte fatura kullanıldığının tespit edilmesi gibi hallerde, vergi idaresi re'sen gerçekleştirdiği tarhiyat ile katma değer vergisi indirimlerinin reddedebilir. Re'sen tarhiyat, mükellefe tebliği ile dava edilebilir bir idari işlem haline gelmektedir. Re'sen tarh işleminin unsurlarını şu şekilde açıklayabiliriz:

a. Yetki Unsuru: Katma değer vergisi indirimine ilişkin takdir komisyonlarının bir değerlendirmede bulunamayacağını, Danıştayın görüşünü de belirterek yukarıda ifade etmiştik. Dolayısıyla KDV indirimlerinin reddine ilişkin incelemeyi yapmada yetkili makamı tespit etmek gerekecektir.

10 Temmuz 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetimi yapmaya yetkili kişilerin statülerinde değişiklik yapılmış ve bütün vergi denetim personeli “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında birleştirilmiştir. Ancak söz konusu KHK’nın bazı hükümleri, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir⁵¹.

646 Sayılı KHK’ya paralel olarak VUK’un 135. maddesi de değişikliğe uğramıştır. Değişikliğe uğrayan hükme göre vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

b. Şekil Unsuru: Vergi incelemesinde esas olan yazılı şekildir. Vergi inceleme işlemi bir tutanakla başlar ve bu tutanak mükellefe de imzalatılır. Vergi incelemesi işlemin yapılması için uygulanması gereken şekil ve izlenmesi gereken usul kuralları, VUK’un 136 ve 140. maddelerinde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir.

c. Sebep Unsuru: İdari işlemin sebep unsurunun, idareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki ya da fiili etken olduğunu yukarıda belirtmiştik. Vergi incelemesinin amacı ödenen verginin doğruluğunu araştırmak olduğuna göre, bu incelemenin ilk sebebi mükellefin beyanının gerçeğe aykırı olması olacaktır. Burada

⁵¹ Anayasa Mahkemesi, 2011/79 E., 2013/69 K. ve 06.06.2013 Tarihli Kararı

incelemenin sebebini mükellefin maddi fiili, yani gerçeğe aykırı beyanda bulunması oluşturmaktadır.

Mükellefin KDV beyannamesinde belirttiği indirimlerin gerçeğe aykırı olduğunun ya da sahte fatura kullanarak katma değer vergisi indirimi yaptığının idarece karşıt inceleme yahut ihbar yoluyla tespit edilmesi vergi incelemesinin hukuki sebebi olacaktır.⁵²

d. Konu Unsuru: Bir idari işlemin konusu, idari işlemin doğurduğu sonuçtur. KDV İndiriminin reddine karar verilen re'sen tarhiyata konu teşkil eden vergi incelemesinde, KDV indirimine konu olan mal alış ve hizmet ifalarının gerçekleşip gerçekleşmediği yani vergiyi doğuran olayın gerçekliği incelenerek, ödenmesi gereken verginin var olup olmadığı araştırılır. Vergi incelemesinin konusu da, yapılan inceleme işleminin kendisidir.

e. Amaç Unsuru: Her idari işlemde olduğu gibi vergi incelemesi işleminde de idari işlemin amaç unsuru kamu yararadır. VUK'un 134. maddesinde, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Buna göre bu işlem, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve dışsal diğer araştırmalardan elde edilecek bulguların uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır. Vergi idaresi bu amaç doğrultusunda yapmış olduğu vergi incelemesiyle kamu yararını sağlamaktadır.

⁵² YILDIZ Hayrettin, **“Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”**, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, Cilt 17, Sayı 3-4, s. 142

II. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM HAKKI

1. Genel Olarak Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkı

Vergilendirme tarihsel geçmişi nedeniyle hak ve yükümlülük kavramlarıyla değerlendirilmesi gereken önemli bir kavramdır. Bu nedenle devletler vergilendirmeye ilişkin düzenlemelere, temel normlarında öncelikle yer vermektedir. Avrupa Birliği'nde de vergilendirme temel norm niteliğindeki kurucu anlaşmalarda ve direktiflerde kapsam alanına alınmıştır. Yine Avrupa Birliği'ne üye ülkeler için de bağlayıcı olan Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları da vergilendirmeye ilişkin Avrupa Birliği düzenlemelerinin Birlik genelinde uygulanmasına katkı sağlamaktadır.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Birliğini kuran antlaşmalar tarafından oluşturulan sistemde çok önemli bir fonksiyon icra etmektedir. Bir yanda Avrupa Birliği organlarının yetkileri yani üye devletler tarafından topluluk organlarına devredilen yetkiler diğer yanda üye devletlerin halen ellerinde bulundurdıkları yetkilerin kullanılması arasındaki nazik dengeyi, hukukun üstünlüğü ilkesine göre sağlayan tek organ Avrupa Birliği Adalet Divanıdır. Bu çerçevede, ABAD, bireylerin Birlik hukukundan kaynaklanan hakların korunmasını temin amacıyla Avrupa Birliği hukukunun “doğrudan etkisi” ve “önceliği” ilkelerini geliştirme ihtiyacını duymuştur.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) kararları da benzer neticeler doğurmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 46. maddesine göre, Akit

devletler, taraf oldukları davalarda Mahkemenin nihai kararına uymayı taahhüt etmişlerdir. Bu kararlar milli mahkemenin kararlarını ortadan kaldırmasa da, ihlalin varlığını tespit etmektedir. Akit devletlerle AİHM kararlarının uygulanması için gereken önlemleri almak zorundadır. AİHM tarafından Sözleşmeyi ihlal ettiği tespit edilen devlet mümkün olduğu ölçüde eski halin iadesini sağlamalıdır.⁵³ Eski halin iadesinin mümkün olmaması halinde Sözleşmenin 41. maddesine göre, mahkûm edilen devletin tazminat ödemesi gerekmektedir.⁵⁴

Avrupa Birliği üyesi ülkeler üzerinde bu tür bir etki alanı olan Avrupa Birliği Adalet Divanı ve AİHM kararlarının genelde vergilendirmeye, özelde ise katma değer vergisinde indirim hakkına ilişkin içtihatları, Avrupa Birliği ve üye ülkelerin mevzuatına önemli katkılar sağlamıştır.

KDV’de indirimin Avrupa Birliği mevzuatında ve yargı kararlarında en göze çarpan özelliği, bir “hak” olarak ifade edilmesidir. Katma değer vergisi indiriminin bir hak olduğuna ilişkin vurgu, Avrupa Birliğinin yasal dayanağını teşkil eden direktiflerinde, ABAD kararlarında, üye devletlerin mevzuatlarında sıklıkla yapılmaktadır.

Katma değer vergisi indiriminin mevzuatta bir hak olduğuna ilişkin vurguya paralel olarak, Avrupa Birliği’nin mahkemeleri olan Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile üye devletlerin yargı içtihatlarında, katma değer vergisi indiriminin bir hak olduğu ölçütü özellikle dikkate alınmıştır. Dolayısıyla Avrupa Birliği’nde katma değer vergisinde indirimin amacını ve

⁵³ Restitutio in integrum

⁵⁴ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Strazburg Kararları ile Uyumu Kolaylaştırmak İçin Ulusal Düzeyde Gözden Geçirme Kurumu: Uzmanlar Komitesi Tarafından Hazırlanan Çalışma, İnsan Hakları Direktörlüğü, Strazburg, Ocak 1992, H(92) I

kapsamını belirlemeye çalıştığımızda karşımıza çıkan en önemli unsur, katma değer vergisi indiriminin mükellef lehine kullanılan bir hak olduğudur.

Avrupa Birliği anlaşmalarında ve direktiflerde katma değer vergisi indiriminin kapsamına, şartlarına, sınırlarına ilişkin çizmiş olduğu çerçevenin dışına üye devletlerce çıkılıp çıkılmadığına ilişkin tespiti Avrupa Birliği Adalet Divanı yapmaktadır. Böylece bu mahkemeler, katma değer vergisi mükelleflerinin haklarını güvence altına almakta ve kararları ile ışık tutarak üye ülkelerin mevzuatlarına katkı sağlamaktadır.

2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Amacı

Avrupa Birliği'nde ilke olarak, KDV indirimi hakkına sahip olan mükellefler yalnızca üretim amaçlı olarak, ekonomik faaliyetlerinde kullanılmak üzere mal ve hizmetler iktisap edenlerdir. Buradaki en önemli amaç üretimin teşvik edilmesidir. Üretime yönelik olmayan türde, kişisel tüketime yönelik mal ve hizmet iktisap edenler indirim hakkından yararlanamamaktadır. Böylece, üretim amaçlı olarak ekonomik faaliyet gösteren mükellefler bu amaçlarla iktisap ettikleri mal ve hizmetler üzerinde tahakkuk eden katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaklardır.

İndirim hakkının üretime yönelik olarak iktisap edilen mal ve hizmetler yönünden oluşturulmasının amacı, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmaktır. Bu nedenle esas olan, katma değer vergisinin tam indirim hakkının konusu haline getirilmesidir. Avrupa Birliği Adalet Divanı, D.A. Rompelman ve E.A. Rompelman-Van Deelen

kararında⁵⁵ “... indirim sisteminin amacının taciri, ticari faaliyetleri çerçevesine ödenebilecek veya ödenmiş KDV yükünden tamamen kurtarmak olduğu sonucuna ulaşılabilir”, ifadesiyle Avrupa Birliğinde katma değer vergisi indirimi hakkının amacını açıkça ifade etmiştir. Bu yaklaşımdan yola çıkıldığında Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihadının, indirim hakkını Avrupa Birliği KDV sisteminin ayrılmaz bir parçası olarak gördüğü söylenebilir.

Mükellefler ekonomik faaliyetleri çerçevesinde temin ettikleri mal ve hizmetlere ilişkin KDV’yi indirim konusu yaparak bu yükten kurtulmaktadır. Ancak, dönem sonunda indirilebilecek katma değer vergisinin, mükellefin ödeyeceği KDV’den fazla olması halinde, aşan KDV’nin ne olacağı durumu indirim hakkının amacı açısından büyük önem taşımaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 183. maddesinde yer alan düzenleme, aşan KDV indirimi konusunda açıklama getirmektedir. Bu düzenlemeye göre üye devletler belli bir vergilendirme dönemi için KDV indirim tutarları, ödeyecekleri katma değer vergisi tutarlarını aşan mükellefler açısından, aşkın tutarları iade etmek veya gelecek döneme devretmek yoluna gidebileceklerdir. Bu uygulamalar için gerekli koşullar da üye devletler tarafından belirlenecektir. Ayrıca eğer bu aşkın tutarlar ihmal edilebilir düzeyde ise üye devlet iade veya öteleme seçeneklerini uygulamama yönünde düzenleme de yapabilir.

Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 183. maddesi lafzından bu konuda üye devletlere geniş bir yetki tanındığı anlaşılmaktadır. Örneğin katma değer vergisi indiriminin iadesi halinde bu tutara faiz uygulanması hususu üye devletler üzerinde

⁵⁵ Avrupa Birliği Adalet Divanı D.A. Rompelman ve E.A. Rompelman-Van Deelen – Hollanda Maliye Bakanlığı, 268/83 Esas, ECR 655 Sayılı ve 14.02.1985 Tarihli Kararı (Paragraf 19)

bağlayıcı şekilde düzenlenmemektedir. Ancak üye devletlerin bu yetkiye dayanarak yapacağı düzenlemelerin Avrupa Birliği hukukunun denetimi dışında olacağını düşünmemek gerekir. Bu durum, özellikle indirim hakkının iade veya gelecek döneme devretme suretiyle kullanırılmasına ilişkin olarak üye devletler tarafından getirilen şartlar, ABAD kararlarına konu olmuştur. Örnek olarak, Garage Molenheide BVBA – Belçika Devleti kararında⁵⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı: “... *uzlaşmazlık konusunda olduğu gibi, üye devletlerin katma değer vergisine ilişkin yetkilerini kullanırken kabul ettikleri düzenlemelerin amacını elde etmekten daha öteye geçmesi halinde, katma değer vergisi ortak sisteminin ve özel olarak, bu sistemin ayrılmaz bir parçasını oluşturan indirimlere ilişkin kuralların ihlal edilmesi gündeme geleceği için bu ulusal düzenlemeler orantılılık ilkesine tâbi olacaktırlar.*” hususuna dikkat çekmiştir.

Katma değer vergisi indiriminin aşan kısmının mükellefçe iadesinin istenmesi halinde bu talebin üye devlet tarafından ne kadar süre içerisinde karşılanacağı, iadenin ne zaman yapılacağı da KDV’de indirim hakkının amacı bakımından büyük önem taşımaktadır. ABAD bu konuda üye devlet düzenlemelerinin amacıyla sınırlı olması gerektiği ilkesini, bir başka deyişle orantıllığı anımsatmaktadır.

Avrupa Birliği Adalet Divanının Alicja Sosnowska - Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu kararı⁵⁷, Polonya Cumhuriyeti’nin katma değer vergisi indiriminin aşan kısmının iadesine ilişkin düzenlemeleriyle ilgilidir. Polonya KDVK’ya göre katma değer vergisi indiriminin aşan kısmının iade süresi 60 gündür. Ancak faaliyete o vergi döneminde başlamış

⁵⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Garage Molenheide BVBA – Belçika Devleti, C-286/94 Birleştirilmiş Esas Sayılı ve 18.12.1997 Tarihli Kararı [Paragraf 48]

⁵⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Alicja Sosnowska - Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, C-25/07 Esas Sayılı ve 10.08.2008 Tarihli Kararı

işletmeler yönünden bu sürenin uygulanması için teminat gösterilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde süre 180 gün olarak uygulanmaktadır. Polonya makamları bu düzenlemenin amacının yeni faaliyete geçen işletmeler üzerinden vergi kaçakçılığı ve usulsüzlüğü yapılmasını engellenmek olduğunu beyan etmektedir. Bunlar üzerinde denetleme ve inceleme işleminin daha uzun sürmesi beklenecektir. Buna karşılık Avrupa Birliği Adalet Divanı teminat gösterme yükümlülüğünün Polonya makamları tarafından ifade edilen amaç yönünden etkisini tartışmalı görerek; *“Daha avantajlı olan olağan süreden yararlanabilmek için teminat gösterme yükümlülüğünün gerçek etkisi, aşkın KDV tutarının 180 gün boyunca bağlanması sonucu ortaya çıkan maddi külfetin yerine teminat tutarının bağlanması sonucu ortaya çıkan maddi külfetin ve buna bağlı etkilerin ortadan kaldırılma olanağının mükellefe tanınmasıdır.”* değerlendirmesinde bulunmuřtur⁵⁸. ABAD bu kararında, ulusal mevzuatın getirdiği bu şartların orantılılık ilkesine aykırılık oluşturduğuna hükmetmiştir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 183. maddesi hükmü tarafından üye devletlere tanınan bu geniş yetkinin nasıl kullanılacağı aşan KDV indirimi iadesinin şekli yönünden de tartışmalara konu olmuştur. Örneğin Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Avrupa Toplulukları Komisyonu – İtalyan Cumhuriyeti kararında⁵⁹ bir üye devletin mükelleflere, katma değer vergisi indiriminin aşkın tutar ödemesine ikame faydalar sağlayıp sağlayamayacağı ele alınmıştır. İtalyan devleti belli bir vergilendirme dönemi için mükelleflere KDV indiriminin geri ödemesini yapmamayı, ancak onlara bu tutarlara karşılık hazine bonusu vermeyi

⁵⁸ Avrupa Birlięi Adalet Divanı, Alicja Sosnowska - Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu Kararı 32. Paragraf

⁵⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – İtalyan Cumhuriyeti, C-78/00 Esas Sayılı ve 25.10.2001 Tarihli Kararı

kararlaştırmıştır. Ancak ABAD bu yönde bir yetkinin Katma Değer Vergisi Direktifi kapsamında tanınmadığı görüşünü ifade etmiştir. Karara göre, katma değer vergisi indiriminin aşkın tutarların iade edilmesi mekanizmasının ortak KDV sisteminin temel bir parçasını oluşturduğu, mükellefin KDV yönünden kısmi veya tam herhangi bir külfet yüklenmesine yol açılmasının bu amaca hizmet etmeyeceğini ifade etmiştir.⁶⁰ Buna göre, ye devletin mevzuatı, aşkın KDV tutarının iadesi için oluşturduğu şartlar uygun koşulları taşıdığı ölçüde, mükellefin o tutardan kaynaklı alacağının tamamının elde edilmesine yönelik olmalıdır. Dolayısıyla, bu durum iadenin makul bir süre zarfında ve likit demeler veya muadili başkaca bir yöntemle yapılması gerekeceği anlamına gelmektedir. Her halde, benimsenen yöntemin mükellef yönünden herhangi bir mali risk getirmiyor olması gerekmektedir.”⁶¹ Açıktır ki özelde bu karar ve genel olarak aşkın tutarları geri ödeme mekanizması KDV’de indirim hakkının, mükellefi KDV yükünden tamamen kurtarmak olarak tanımlanan amacını teyit etmektedir.

3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kapsamı

Katma Değer Vergisi Direktifi’nde ve ABAD kararlarında, Avrupa Birliği’nde KDV’nin indirim hakkının kapsamına ilişkin temel kıstas getirilmiştir. ye devletler mevzuatlarında bu kıstasları dikkate alarak, temin edilen mal ve hizmete ait KDV’nin indirim konusu yapılp yapılamayacağı, indirim hakkını kullanmak isteyen kişi/tzelkişinin bu hakka sahip olup olmadığının tespitini yapacaktır.

⁶⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – İtalyan Cumhuriyeti, 33. Paragraf

⁶¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – İtalyan Cumhuriyeti, 34. Paragraf

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin getirmiş olduğu kıstasların ilki mükellef sıfatıyla hareket edilen ekonomik faaliyetlerin katma değer vergisi kapsamına alınmasıdır. Buradaki mükellef kavramı ile kast edilen husus kişinin katma değer vergisi mükellefi olmasıdır.

Diğer kıstas ise mükellefin vergilendirilmiş işlemlerinin niteliğidir. Mükellefin gerçekleştirmiş olduğu işlemin katma değer vergisinden istisna olması halinde, katma değer vergisinin indirim hakkı doğmamaktadır.

ABAD da içtihatlarında, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin içeriğine aykırı olmayan, tersine Katma Değer Vergisi Direktifi'nin belirlemiş olduğu çerçeve içerisinde kalan, katma değer vergisi indirimi kapsamını belirleyen en önemli ölçüt, “doğrudan ve dolaysız bağlantı”nın varlığıdır. ABAD, bu kıstas çerçevesinde nedensellik bağı, katma değer vergisinde indirimin kabulü açısından ölçüt olarak getirmiştir.

3.1. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkı Kapsamının Tespitinde Getirilen Kıstaslar

KDV’de indirim hakkının kapsamına ilişkin Katma Değer Vergisi Direktifi’nin ve Avrupa Birliği Adalet Divanının belirlemiş olduğu kıstaslar bulunmaktadır. Avrupa Birliği Adalet Divanının indirim hakkının kapsamının tespitine getirmiş olduğu kıstaslar, her ne kadar Katma Değer Vergisi Direktifi’ndeki kıstaslardan farklılık içermese de, Katma Değer Vergisi Direktifi’nde belirtilen kıstaslara açıklık getirmekte, yorumlamakta ve ciddi katkı sağlamaktadır. KDV’de indirim hakkının kapsamının tespitine ilişkin kıstasları şu şekilde ifade edebiliriz:

3.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin Belirlemiş Olduğu Kıstaslar

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi indirim hakkının kapsamına ilişkin düzenleme, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesinde yer almaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: “Mallar ve hizmetler mükellefin vergilendirilmiş işlemleri amacıyla kullanıldığı ölçüde, mükellef aşağıdaki kalemleri bu işlemleri yürüttüğü üye devlette ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergisinden indirme hakkına sahip olacaktır:

(a) Bir diğer mükellef tarafından yürütülen veya yürütülecek mal veya hizmet temini nedeniyle o üye devlette ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş katma değer vergisi,

(b) Madde 18(a)⁶² ve 27⁶³ kapsamında mal veya hizmet iktisabı olarak kabul edilen işlemler nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,

(c) Madde 2(1)(b)(i) kapsamında Topluluk içi mal iktisabı nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,

(d) Madde 21 ve 22 kapsamında Topluluk içi mal iktisabı nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,

(e) O üye devlete mal ithali nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş katma değer vergisi.”

⁶² Katma Değer Vergisi Direktifi 18 (a) maddesi; “mükellefin ekonomik faaliyetleri amacıyla bu ekonomik faaliyetler esnasında ürettiği, imal ettiği, husule getirdiği, işleminden geçirdiği, satın aldığı veya ithal ettiği mallar yönünden ve bu mallar üzerindeki KDV'nin bu mallar bir diğer mükelleften temin edilmiş olsa idi tam indirime tâbi olmayacak idiyse,”

⁶³ Katma Değer Vergisi Direktifi 27. maddesi; “Rekabetin zarar görmesini engellemek amacıyla ve KDV Komitesi ile istişare ettikten sonra, üye devletler bir mükellefin kendi ekonomik faaliyetleri amacıyla bir hizmet sağlaması halinde, eğer bu hizmet bir diğer mükellef tarafından sağlanmış olsa idi bu hizmetler üzerindeki KDV tam indirime tâbi olmayacak ise bu hizmetlerin sağlanmasını vergilendirme kapsamına alabilirler.”

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde yer alan ve katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamamasında ölçütler getiren kıstasların ABAD kararları ışığında incelenmesi, katma değer vergisinde indirim hakkının kapsamının belirlenmesine önemli katkı sağlayacağı kanaatindeyiz.

3.1.1.1. Mükellef Sıfatıyla Hareket Edilen Ekonomik Faaliyetler

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi mükellef sıfatıyla hareket edilen ekonomik faaliyetleri katma değer vergisinde indirim kapsamında görmüştür. Madde hükmüne göre öncelikle, mal ve hizmet iktisap eden kişi bunları ekonomik faaliyetleri için kullanıyor olmalıdır. İktisabın kişisel tüketim amaçlı olarak yapılması gibi ekonomik faaliyetler dışında, yalnızca yatırımcı sıfatıyla hareket edilen işlemler için yapılmış olması da, katma değer vergisi indirim hakkının doğmadığı halleri oluşturacaktır. Ayrıca bu ekonomik faaliyetlerin katma değer vergisi yönünden mükellef sıfatıyla hareket edilen, dolayısıyla indirim hakkını gündeme getirebilecek niteliğe sahip olması gerekir.

Bu durum yalnızca gerçek kişiler için değil yatırım şirketleri, hatta üretim kapsamında ekonomik faaliyet yürüten bir gruba ait olan ancak yalnızca yatırımcı sıfatıyla hareket eden şirketler için de geçerlidir. Örneğin Avrupa Birliği Adalet Divanı Polystar Investments Netherlands BV – Arnhem Gümrük ve Vergi Müfettişliği kararında “... *bir holding şirketinin harice karşı tek ve aynı isimle tanındığı ana şirketin dünya çapındaki grubuna ait olması bu şirketin katma değer vergisi hükümleri yönünden mükellef olarak kabul edilmesi için yeterli neden oluşturmayacaktır*” gerekçesine dayanarak tüzel kişiliğin gerçek faaliyetlerinin ne

olduğunun belirlenmesi ve bu doğrultuda hüküm tesis edilmesi yönünde karar vermiştir.⁶⁴ Bir diğer örnek kararında ise ABAD bu görüşünü hem içerik, hem zaman açısından pekiştirmiştir. Investrad BV – Hollanda Maliye Müsteşarlığı kararında, salt yatırım şirketi olarak faaliyet gösterirken danışmanlık hizmetleri vermeye başlayan ve bu suretle KDV mükellefi konumuna geçen şirketin yatırım şirketi döneminde yaptığı hisse satışı üzerindeki uzlaşmazlığa ilişkin tahkim hizmetleri giderlerinin katma değer vergisi indirimi kapsamına alınması gerektiği görüşüne karşı Avrupa Birliği Adalet Divanı “... *Investrad’ın bu hizmetlere ilişkin olarak masraflarının şirketin vergiye tâbi işlemleri amacıyla ve bu işlemler gözetilerek yapılmış olduğunu varsaymak mümkün olmayacaktır. Yapılan masrafların münhasır nedeni bu türden işlemler arasında bulunamadığı için, masraflar ile ekonomik faaliyetler arasında doğrudan ve dolaysız bir bağlantı bulunmamaktadır*” gerekçesiyle indirim hakkının doğmayacağına hükmetmiştir.⁶⁵

3.1.1.2. Mükellefin Vergilendirilmiş İşlemleri

Katma Değer Vergisi Direktifi 168. maddesi içeriğinde kullanılan “vergilendirilmiş işlemler” ifadesi, katma değer vergisinde indirim hakkının kapsamının belirlenmesinde bir diğer temel kıstası gündeme getirmektedir. Bu düzenlemeye göre kişiler, mükellef sıfatıyla ekonomik faaliyetlerde bulunabilirler. Bir başka deyişle, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri söz konusu olacaktır. Ancak vergiye tâbi bu işlemler çeşitli nedenlerle bilfiil vergilendirilmeyebilir, istisna

⁶⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Polystar Investments Netherlands BV – Arnhem Gümrük ve Vergi Müfettişliği, C-60/90 Esas, 20.06.1991 Tarihli Kararı

⁶⁵ Avrupa Birliği Adalet Divanı Investrad BV – Hollanda Maliye Müsteşarlığı, C-435/05 Esas, 08.02.2007 Tarihli Kararı

kapsamına alınabilirler. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde kullanılan ifadeden yola çıkıldığında, iktisap edilen mal ve hizmetlerin ekonomik faaliyetler amacıyla kullanılmaları durumunda dahi istisna kapsamındaki işlemler söz konusu olması halinde, bunlar üzerinde katma değer vergisi indirimi hakkında yararlanamayacakları sonucuna ulaşılmaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesinin getirdiği bu kapsam düzenlemesi ABAD'ın örnek kararlarında değerlendirilmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanının Uudenkaupungin kaupunki, kararında⁶⁶ şu ifadeleri kullanmıştır: *“İktisap edilen mal ve hizmetler üzerindeki vergilerde indirim sonuç işlemler üzerindeki vergilerin tahsil edilebilir olmasıyla bağlantılıdır. Mükelleflerin mal ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna bulunan veya katma değer vergisine tâbi bulunmayan işlemleri amaçlayarak kullanmaları halinde bu işlemlerden kaynaklı vergi tahsil edilemeyeceği gibi, bu işlemler için iktisap edilen mal ve hizmetler üzerinde vergi indiriminden de söz edilemez. Mal ve hizmetlerin ancak vergilendirilebilen işlemler amacıyla kullanılmaları halinde bunlar üzerindeki vergi indirime tâbi olur ki, mükerrer vergilendirme önlenesin.”*

Katma Değer Vergisi Direktifi 168. maddesinin lafzıyla uyumlu olan bu yorum ışığında, katma değer vergisi indirimi yönünden değerlendirme yapabilmek için işlemleri vergilendirme durumlarına göre ayırmamız gerekecektir. Bu bağlamda vergiye tâbi olan ve olmayan kavramları ile vergilendirilen ve vergiden istisna kavramlarını Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Hukuku çerçevesinde nitelendirmek yerinde olacaktır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 2(1)(a) maddesi uyarınca, mükelleflerin üye devletler sınırları içinde vergilendirilebilir mal ve hizmet tedarikleri katma değer vergisi kapsamına dâhil olmaktadır ve bu tedarikler vergiye

⁶⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Uudenkaupungin Kaupunki, C-184/04 Esas, ECR I-3039 Sayılı ve 30.03.2006 Tarihli Kararı [Paragraf 24]

tâbi işlemler olarak nitelendirilirler. Vergiye tâbi işlemlerin çoğunluğu vergilendirilir. Diğer bir bölümü ise örneğin Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 132. maddesi hükmünce öngörülen kamu yararına faaliyetler gibi işlemler, istisna kapsamında yer alırlar. Vergiye tâbi bulunmayan, bir başka deyişle ne vergilendirilen, ne de vergiden istisna olan işlemler ise vergilendirilebilir olmayan işlemler olarak nitelendirilirler. Katma değer vergisi yönünden ifade edildiğinde ise, bu işlemler katma değer vergisi düzenlemelerinin kapsamı dışında yer alan işlemlerdir.

İşlemler yönünden yapılan bu temel ayrıma karşılık, aynı kişiler KDV mükellefiyeti yönünden farklı statülerde bulunan işlemler gerçekleştirebilirler. Dolayısıyla, vergi mükellefi olan bir kişinin vergiye tâbi olmayan işlemlerde bulunması olasıdır. Örneğin bedelsiz olarak mal ve hizmetler temin edebilirler. Bu duruma Avrupa Birliği KDV Hukukunda “ikili pozisyon” veya “ikili statü” adı verilmektedir.

Ekonomik yaşam dikkate alındığında, holding şirketlerinin bu türden ikili pozisyona sahip mükellefler oldukları görülmektedir. Holding şirketleri bağlı şirketlerinin hisselerini elde tuttukları ve katma değer vergisi kapsamında işlemler yürüterek, bağlı şirketlerin idaresinde doğrudan veya dolaylı olarak rol oynadıkları zaman mükellef olarak hareket etmektedirler. Ancak holding şirketlerinin, bağlı şirketlerindeki hisselerini ticari hisse işlemlerine tâbi tutmadan ellerinde tutmaları, o bağlı şirketlerin vergiye tâbi faaliyetlerinin doğrudan, sürekli ve zaruri bir uzantısı niteliğinde değilse, “pasif” biçimde ise bu holding şirketlerinin mükellef olarak hareket etmediklerini kabul etmek gerekir.

3.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Belirlemiş Olduğu Kıstas

Katma Değer Vergisi Direktifi doğrultusunda, ABAD içtihat hukuku indirim hakkının kapsamının belirlenmesi yönünde aşamalı bir yaklaşım geliştirmiştir. Bu yaklaşımının temelini ise doğrudan ve dolaysız bağlantı ölçütü oluşturmaktadır.

İktisap edilen mal veya hizmet üzerinde katma değer vergisi yönünden indirim hakkının olup olmadığını saptamak için öncelikle mal veya hizmet ile bunun kullanılması sonucunda ortaya çıkan işlem arasında doğrudan ve dolaysız bağlantının olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Bir başka deyişle mal ve hizmetlerin, mükellefin ekonomik faaliyetleri yönünden doğrudan gider niteliği taşıyıp taşımadığı irdelenmelidir. ABAD, indirim hakkının varlığını belirlemek için, iktisap edilen mal ve hizmet ile bu mal ve hizmet kullanılarak ortaya çıkan sonuç işlemler arasında teşhis edilebilir, tanımlanabilir ve aracısız bağlantı bulunması gerektiğini içtihatlarında ifade etmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanının getirmiş olduğu bu kıstasa, doğrudan ve dolaysız bağlantı kıstası adı verilmektedir.

ABAD, içtihatlarında, doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığına ulaşmak için çeşitli değerlendirme ölçütleri ortaya koymuştur. Doğrudan ve dolaysız bağlantının değerlendirme ölçütlerinden birisi “nedensellik bağı”dır. ABAD içtihatlarına göre, ekonomik hayatın gerçeekliği içinde, iktisap edilerek, üretim sürecinde girdi olarak kullanılan mal ve hizmetler, ortaya çıkan sonuç işlemlere nedensel bir etki yahut katkı sunmalıdır.

Katma değer vergisinde indirim mekanizması amacının, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekeşen katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmak olduğu dikkate alınırsa, nedensellik bağının, bir başka deyişle,

iktisap edilen mal ve hizmetlerin, kullanıldıkları ekonomik faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen sonuç işleme ekonomik hayat gerçekleri çerçevesinde bilfiil katkıda bulunup bulunmadığının tespit edilmesinin, doğrudan ve dolaysız bağlantı ölçütü yönünden yeterli olacağı ileri sürülebilir. Bu durumda, yalın bir şekilde ifade etmek gerekirse, mükellefler vergilendirilmiş (vergiye tâbi olup istisna kapsamında yer almayan) işlemleri için kullanılmak amacıyla mal ve hizmetler iktisap ettikleri zaman, bunlar üzerindeki katma değer vergisi yönünden indirim hakkı doğacaktır.

Bu temel yaklaşıma karşın, ABAD nedensellik bağının tespit edilmesinin her uzlaşmazlıkta doğru sonuca götürmeyeceği kanaatindedir. Bu nedenle ABAD, nedensellik bağı ölçütüne ek olarak “genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütü” getirmiştir. Malın veya hizmetin iktisap edilmesi ile bağlantılı gider kalemleri hangi başlık altında nitelendirilirse nitelendirilsin, ortaya çıkan sonuç işlemin maliyetine, dolayısıyla bedeline yansıyor ise doğrudan ve dolaysız bağlantı varsayılacaktır.

Bu duruma örnek olarak Customs & Excise – Midland Bank plc kararı⁶⁷ incelenebilir. Bu davada Birleşik Krallık merkezli bir banka yalnızca yatırımcı olarak hareket eden Avrupa Birliği dışı bir kişiye hisse satışı işlemleri konusunda bankacılık hizmetleri sunmaktadır. Vergi makamları bu işlemlere ilişkin olarak ortaya çıkan uzlaşmazlığı gidermek amacıyla yapılan masrafların, bankanın vergiye tâbi ve dolayısıyla KDV indirim hakkını doğuracak faaliyetleriyle doğrudan ve dolaysız bağlantı içinde olmadığını, bunların ancak bankanın genel faaliyetleri kapsamında yer tutacağını ve dolayısıyla KDV indirim hakkına konu olmayacağını ileri sürmüştür. ABAD ise kararını, Birinci Direktif’in 2. maddesi; “*Her bir işlemde, mal ve hizmetlerin bedellerine bu mal ve hizmetler için geçerli oran uygulanarak*

⁶⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Customs & Excise – Midland Bank plc, C-98/98 Esas, ECR I-4177 Sayılı ve 08.06.2000 Tarihli Kararı

hesaplanacak katma değer vergisi, muhtelif gider kalemleri tarafından doğrudan meydana getirilen katma değer vergisi miktarı indirildikten sonra ödenebilir hale gelecektir” hükmüne dayandırmıştır. Böylece bu masrafın alınan hizmetlerin kullanıldığı sonuç işlemlere ilişkin giderlerin bir parçası olduğunu belirterek nedensellik bağı yerine maliyet tahsisi yaklaşımını benimsemiş, böylece “muhtelif gider kalemleri” kapsamında nitelendirdiği, davaya konu masraflar üzerinde KDV indirim hakkının doğduğunu kabul etmiştir.

Nitekim ABAD müteakip kararlarında esasen bu yaklaşımı sürdürmüştür. Midland Bank plc kararını takip eden sekiz yıllık süre içinde ABAD, nedensellik bağı ve doğrudan ve dolaysız bağlantı ölçütünde katı yaklaşımını sürdürmemiştir. Ancak bu yaklaşım 2008 yılındaki Securenta kararında⁶⁸ ve daha az şekli olarak 2009 yılındaki SKF kararında tekrar ortaya çıkmıştır. ABAD SKF kararında, şirket hisselerinin istisna kapsamında satışı nedeniyle yapılan harcamaların doğrudan gider olarak kabul edilip edilmeyeceğini değerlendirmek için bu masrafların hisselerin bedellerine eklenmesinin muhtemel olup olmadığını saptamak gerektiği yönünde görüş belirtmiştir.⁶⁹

Ancak, Avrupa Birliği Adalet Divanının bu konudaki yerleşik içtihadı ve yaklaşımı ne yönde olursa olsun, ekonomik hayatın olağan akışı gereğince, iktisap edilen mal ve hizmetler yönünden yapılan masrafların, elde edilen ve vergilendirilen sonuç işlemlerin bedeline yansıtılacağı açıktır. Bu durumun masraflar ile vergilendirilmiş işlemler arasında yeterli nedensellik bağı bulunduğuna işaret ettiğini

⁶⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG – Finanzamt Göttingen, C-437/06 Esas, ECR I-1597 Sayılı ve 13.03.2008 Tarihli Kararı [Paragraf 27]

⁶⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Skatteverket – AB SKF, C-29/08 Esas, ECR I-10413 Sayılı ve 29.10.2009 Tarihli Kararı [Paragraf 62]

söylemek de mümkündür. Bir başka deyişle, böyle bir durumda katma değer vergisi miktarının “muhtelif gider kalemleri tarafından doğrudan meydana getirilen” kısmı üzerinde mükellefin tam olarak indirim hakkına sahip olduğunu söylemek gerekir.⁷⁰

3.2. Katma Değer Vergisinden İstisna Tutulan Mal ve Hizmet Alımları

Mal ve hizmetin alış işlemi ile sonuç işlemler arasında doğrudan ve dolaysız bağlantı bulunan her durumda katma değer vergisinde indirim hakkı doğmamaktadır. Katma değer vergisi mükellefinin mal ve hizmetlere ilişkin satış işlemlerinin vergilendirme kapsamı dışında tutulmaları, bir başka deyişle istisna kapsamına alınmaları mümkündür. Örneğin hastaneler vergiden istisna sağlık hizmetleri, okullar vergiden istisna eğitim hizmetleri için kullandıkları mal ve hizmetler üzerinde katma değer vergisi yönünden, katma değer vergisi mükellefleri indirim hakkına sahip değildirler. Genel olarak söylenirse, istisna kapsamındaki işlemlerde kullanılan mal ve hizmetler üzerinde katma değer vergisi, indirim hakkına konu olmayacaktır. Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 169(c) maddesi düzenlemesi⁷¹ bunun istisnası olarak 135(1)(a) ilâ (f) kapsamında vergi istisnasına konu işlemlerde müşterinin Avrupa Birliği dışında kurulu olması veya bu işlemlerin Avrupa Birliği’nden ihraç edilen mallarla doğrudan bağlantılı olması durumlarında, katma değer vergisi yönünden indirim hakkını tanımaktadır. Ancak genel kuralla uyumsuz başkaca bir düzenleme Direktif’te yer almamaktadır. Avrupa Birliği Adalet Divanı, BLP Group

⁷⁰ Ad van Doesum ve Gert-Jan van Norden, *“The Right to Deduct Under EU VAT”*, International VAT Monitor, Eylül-Ekim 2011, s. 326.

⁷¹ Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 169(c) maddesi; *“Madde 135(1) (a) ilâ (f) bentleri uyarınca, müşterinin Topluluk dışında kurulu bulunduğu veya işlemlerin Topluluk dışına ihraç edilen mallarla doğrudan doğruya ilgili olduğu hallerde istisna kapsamında bulunan işlemler.”*

plc – Commissioners of Customs and Excise kararında⁷² “... *indirim hakkının tanınması için söz konusu mal ve hizmetlerin vergiye tâbi işlemlerle doğrudan ve dolaysız bağlantı içinde olması gerektiği için mükellefin burada nihai olarak ne mahiyette bir amaç gözettiği önemsizdir*” gerekçesiyle mükellefin temin ettiği hizmetleri vergiden istisna işlemler yürütmek için kullanması halinde bu işlemler vergilendirilen bir işlemi doğurmaya yönelik olsa dahi hizmetler üzerinde katma değer vergisi yönünden indirim hakkının doğmayacağına hükmetmiştir.

4. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Sınırlanması

Avrupa Birliği Hukukunda katma değer vergisi indirim hakkının sınırlandığı haller, Katma Değer Vergisi Direktifi’nde düzenlenen durumla sınırlıdır. Bu sınırlamaların uygulanması ve üye devletlerin bu konuda tesis ettiği işlemler ABAD’ın yargısal denetimine tâbidir. Dolayısıyla sınırlamaların üye devletler tarafından nasıl yorumlanacağı ve uygulanacağı konularında ABAD’ın içtihatları belirleyici rol oynamaktadır. Buna bağlı olarak topluluk mevzuatında katma değer vergisinde indirim hakkı konusundaki esas düzenlemenin Katma Değer Vergisi Direktifi olması karşısında, üye devletler açısından yorumlama ve uygulama ilkeleri ABAD’ın içtihat hukuku çerçevesinde saptanmaktadır.

⁷² Avrupa Birliği Adalet Divanı, BLP Group plc – Commissioners of Customs and Excise, C-4/94 Esas, ECR I-983 Sayılı ve 06.04.1995 Tarihli Kararı [Paragraf 19]

4.1. İndirim Hakkının Katma Değer Vergisi Direktifi'nden Kaynaklı Sınırları

Katma değer vergisinde indirim hakkının sınırlandırılmayacağı yönündeki genel ilke karşısında, 2006 Tarihli Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi bir sınırlama getirmektedir. İlgili hükme göre mükellefler ancak satın aldıkları mal ve hizmetleri vergilendirilmiş işlemler yürütmek için kullandıkları zaman, bu işlemler üzerinden ödedikleri katma değer vergisi indirimine hak kazanacaktır. Esasen bu düzenleme tahdidi nitelikte olup Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi indirim hakkının kapsamını belirleyen temel hükmü oluşturmaktadır. Bir başka deyişle, 2006 Tarihli Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi, indirim hakkının somut kapsamını ortaya koyarak Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 167. maddesindeki genel düzenlemeyi sınırlamıştır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 167. maddesi katma değer vergisinde indirim hakkına ilişkin üç temel düzenlemeyi ortaya koymaktadır.

Bunlardan ilki; ekonomik faaliyet yürüten kişiler yönünden doğan katma değer vergisi için indirim hakkının kullanılabileceği hallerdir. Buna göre;

a) O üye devlette bir diğer mükellef tarafından yürütülen veya yürütülecek faaliyetler sonucunda mükellefin temin ettiği mal ve hizmetler yönünden gerçekleşen yahut ödenmiş olan katma değer vergisi, bir başka deyişle üye devlet içinde mal ve hizmet iktisabı üzerindeki katma değer vergisi,

b) Mükellefin ekonomik faaliyetleri kapsamında ve bu ekonomik faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla ürettiği, imal ettiği, husule getirdiği, işleminden geçirdiği, satın aldığı veya ithal ettiği ve bu mallar veya hizmetler bir diğer mükellef tarafından

temin edilmiş olsa idi doğacak KDV'nin tam olarak indirimde tâbi kılınamayacağı mallar ve hizmetler üzerindeki, bir başka deyişle iç tedarik faaliyetleri üzerindeki katma değer vergisi,

c) Mükellefin Katma Değer Vergisi Direktifi'nin madde 2(1)(b)(i) çerçevesinde (küçük işletme muafiyetinden yararlanmaksızın) ve madde 21 kapsamında Topluluk içi iktisap ettiği mallar ile Madde 22 kapsamında, Kuzey Atlantik Asamblesi Antlaşması çerçevesinde Topluluk içi iktisap edilen mallar üzerinde, bir başka deyişle Topluluk içinde sınır ötesi iktisap üzerinde katma değer vergisi indirim hakkına konu olabilecektir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 167. maddesinin getirdiği ikinci temel düzenlemede, mükellefin KDV indirim hakkını kullanması, ekonomik faaliyet amaçlı iktisap edilen mal ve hizmetlerin ancak vergiye tâbi işlemler için kullanıldığı kapsamla sınırlanmaktadır.

Düzenlemede son olarak, iktisap edilen mal ve hizmetler üzerinde katma değer vergisi indirim hakkı ancak sonuç işlemlerin vergilendirildiği üye devlette kullanılabileceği belirtilmiştir.

4.2. İndirim Hakkının Avrupa Birliği Adalet Divanının İçtihatlarında Belirtilen Sınırları

2006 Tarihli Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 167. maddesi hükmü uyarınca; *“İndirim hakkı indirimde tâbi verginin doğumu ile doğar”*. Bu hükmün anlamı ekonomik faaliyet yürüten mükellefin, bu amaçla iktisap ettiği mal ve hizmetler yönünden katma değer vergisi indirim hakkına derhal sahip olmasıdır. Üye

devletler bu hakkın kullanılması açısından Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 176 – 177. maddesi hükümleri kapsamında sınırlama getirme ve 178 – 183. maddesi hükümleri kapsamında şekil şartlarına bağlama yetkisine sahip olsalar da, indirim hakkını bu ilkeye aykırı şekilde ortadan kaldıracak tasarruflarda bulunamazlar. ABAD içtihatları bu hakkın kullanılmasının mükellefin ekonomik faaliyetleri ile ilgili kapsamının daraltılamayacağını ortaya koymuştur. Bunun örneklerinden birisi Avrupa Birliği Adalet Divanının Fransız Cumhuriyeti kararında görülmektedir. Fransız kanunu bina inşaatı yönünden doğan katma değer vergisi indirim hakkını, binanın yıllık kira gelirinin binanın değerinin on beşte birinden az olduğu hallerle sınırlamıştır. Avrupa Birliği Adalet Divanı “... *derogasyonlara*⁷³ gitmek ancak *direktif tarafından açıkça cevaz verilen hallerde mümkündür*” şeklinde genel ilkeyi hatırlatarak bu düzenlemeyi Topluluk hukukuna aykırı bulmuştur.⁷⁴

Üye devletlerin derogasyon hakkının bulunduğu haller dışında, indirim hakkının ilke olarak sınırlanamayacağı ileri sürülebilir. Nitekim bu yaklaşım ABAD örnek kararlarından BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki – Yunan Devleti kararında şu şekilde ifade edilmiştir: “*Altıncı Direktif'in Madde 17 hükmü ve devamında temin edilen indirim hakkı, KDV sisteminin ayrılmaz bir parçasını oluşturur ve prensip olarak sınırlandırılmaz. Divan indirim hakkının iktisap edilen mal ve hizmetlere ilişkin tüm işlemler yönünden tahakkuk eden vergiler için derhal kullanılması yönünde tutarlı görüş ifade etmektedir*”.⁷⁵ Bu ilke Kretztechnik AG –

⁷³ Derogasyon bir üye devletin, Avrupa Toplulukları Antlaşmaları çerçevesinde uyma yükümlülüğü bulunan direktifler ve diğer düzenleyici işlemler hükümlerinde (toplu olarak Topluluk Müktesebatı) ulusal kaynaklı gerekçelerle değişikliğe gitme yetkisine verilen addır.

⁷⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı Avrupa Toplulukları Komisyonu – Fransız Cumhuriyeti, C-50/87 Sayılı ve 21 Eylül 1988 Tarihli Kararı [Paragraf 17]

⁷⁵ Avrupa Birliği Adalet Divanı, BP Supergas Anonimos Etairia Geniki Emporiki – Yunan Devleti, C-62/93 Esas, ECR I-1883 Sayılı ve 06.07.1995 Tarihli Kararı [Paragraf 18]

Finanzamt Linz Kararı⁷⁶ ve Finanzamt Düsseldorf-Süd – SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft GmbH & Co. Objekt Offenbach KG Kararı⁷⁷ gibi daha yakın tarihli kararlarda da hatırlatılmıştır.

4.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Belirtilen Sınırlar

Avrupa Birliği ortak KDV hukukunda asıl olan, ekonomik faaliyetin devamı için iktisap edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin tamamının indirim konusu yapılmasıdır. Ancak bazı mal ve hizmet iktisaplarına ilişkin katma değer vergisi indirimini kabul etmemektedir. Avrupa Birliği üye devletleri, ortak KDV hukukuna aykırı düşmeyecek şekilde, mevzuatlarında bu mal ve hizmetlerin neler olduklarını belirtmişlerdir.

Avrupa Birliği'nin üç önemli ülkesi olan İngiltere, Fransa ve Almanya'nın Katma Değer Vergisi Kanunlarında indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerin neler olduğunu belirtmenin konuya açıklık getireceği kanaatindeyiz.

4.3.1. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanun'unda İndirim Hakkının Sınırlanması

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanun'unda indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin düzenlemeler, Kanun'un 114. ve 116. maddeleri arasında, "İndirim Hakkı Sınırlamaları" başlığıyla düzenlenmiştir.

⁷⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Kretztechnik AG – Finanzamt Linz, C-465/03 Esas, ECR I-4357 Sayılı, 26.05.2005 Tarihli Kararı [Paragraf 33]

⁷⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Düsseldorf-Süd – SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft GmbH & Co. Objekt Offenbach KG, C-102/08 Esas, ECR I-4629 Sayılı ve 04.06.2009 Tarihli Kararı, [Paragraf 70]

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 114. maddesine göre aşağıda belirtilen mal ve hizmetlerin iktisabından doğan katma değer vergileri indirim konusu yapılmaz:

- Vergi yükümlüsü kişi veya personelinin bir ikamet, kreş veya sosyal veya tatil tesisi olarak kullandığı gayrimenkullere ilişkin mal ve hizmetlere ait KDV,
- Vergi mükellefi ya da personelinin ikameti ile işyeri arasındaki ulaşımına ilişkin mal ve hizmetlere ait KDV,
- İzin verilen maksimum kalkış ağırlığı 1,550 kiloyu geçmeyen uçak ve yapıları itibarıyla asıl olarak eğlence veya spor amaçlarına yönelik binek araçlar, motosikletler, karavanlar, gemilere ait KDV indirim konusu yapılmamaktadır.

114. maddenin son hükmünde indirim hakkına getirilen sınırlamaya sınırlama getirilmektedir. Buna göre indirim hakkı sınırlamaları, sürüş öğretimi, ticari yolcu taşımacılığında kullanım veya kiralama veya satış amaçları için alınmış olan araçlara ve gemilere uygulanmayacaktır. Ayrıca yalnızca indirime hak tanıyan kullanım için alınmış olan binek araçlara da KDV'de indirim hakkı sınırlamaları uygulanmaz.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanun'un indirim hakkına getirdiği bir diğer sınırlama ise tur operatörlerinin faaliyetleri gereği satın aldığı mal ve hizmetlere ilişkindir. Kanun'un 114 a maddesine göre tur operatörü, doğrudan yolcuların faydalanması için satın alınan, aynı Kanun'un 80/1. maddesinde⁷⁸ belirtilen mal ve hizmetlere ilişkin KDV'yi indirim konusu yapamaz.

⁷⁸ İngiltere KDVK'nın 80/1. Madde; "Tur operatörü, kendi adıyla, yolcuların doğrudan yararlanması için diğer girişimcilerden satın aldığı mal ve hizmetleri sattığı zaman, tek bir hizmet (seyahat acenteliği hizmeti) sattığı kabul edilmektedir.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanun'un indirim hakkı sınırlamalarını düzenleyen son maddesi ise devlet alımlarına ilişkindir. Kanun'un 116. maddesine göre devlet, satın alımlarına ilişkin indirim yapamaz.

4.3.2. Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İndirim Hakkının Sınırlanması

Almanya'da katma değer vergisine ilişkin sınırlamalar, Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. ve 15 (a) maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun'un 15. maddesinde öncelikle hangi mal ve hizmetlerin indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş, ardından ise indirim hakkına getirilen sınırlamalar belirtilmiştir.

Düzenlemenin getirmiş olduğu ilk sınırlama indirim konusu yapılacak mal ve hizmetin mükellefin ekonomik faaliyetinde ne oranda yer teşkil ettiğine ilişkindir. Buna göre mükellefin % 10'dan daha az bir oranda yararlandığı malın sevkiyatı, ithalatı veya Birlik içi iktisabı, mükellefin kendi ekonomik faaliyeti kapsamında değerlendirilmemiştir. Buna göre bu kapsamdaki katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin diğer bir düzenlemesi ise, Almanya Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen bazı mal ve hizmetlere ilişkindir.⁷⁹ Ancak Almanya KDVK,

Tur operatörü, yolcuların doğrudan faydası için diğer girişimcilerden edindiği mal ve hizmet alım fiyatlarının yüzde 82'sini seyahat acenteliği hizmetlerinin satışının vergiye tâbi tutarından indirme hakkına sahiptir. Satın alma fiyatı, vergi tutarını da içerir.

2. paragrafa göre bir indirim yapılmış mallar veya hizmetler, satış haricinde seyahat acenteliği hizmetleri olarak alındığında, indirilen tutarı vergiye tâbi tutara eklenir."

⁷⁹ Almanya KDVK'nın 15. (1a) Maddesi; "Gelir Vergisi Kanunu 4üncü madde 5inci fıkra 1inci bent ile 4üncü ve 7inci bent arası ve 12inci madde 1inci bent altında belirtilen indirim yasağı kapsamına

indirim hakkına getirilen bu sınırlamaya da bir sınırlama getirmiştir. Kanun'un 15. maddesinin 1(a) bendinin son fıkrasına göre, ağırlama bedelleri makul ve belgelenebilir olması halinde indirim konusu yapılabilecektir.

Almanya KDVK'nın 15. maddesinin 1(b) bendi ise kısmi indirime ilişkin bir düzenleme getirmiştir. Söz konusu hükme göre, mükellef, bir taşınmazı hem işletmesi için hem işletmesinin faaliyeti dışında başka bir amaç için kullanıyorsa veya personelinin özel ihtiyacı için kullanıyorsa, bu taşınmaz bağlamında gerçekleştirilen tüm sevkiyatlardan, ithalatlardan, Birlik içi iktisaptan ve diğer hizmetlerden doğan vergi, taşınmazın işletme amaçları için kullanıldığı haller dışında, indirim kapsamının dışında tutulmuştur.

Almanya KDVK'nın 15. maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergiden istisna veya yurt içinde yapılmış olsaydı istisna tutulacak mal ve hizmetlerin iktisabı, Birlik içi iktisabından doğan katma değer vergisi indirim kapsamında tutulmamıştır.

Almanya KDVK'nın 15. maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen düzenleme ise, mal ve hizmetlerin bir kısmının KDV indirimine tâbi olması ve bir kısmının ise indirime tâbi olmaması halinde, KDV indiriminin nispi uygulanmasına ilişkindir. Buna göre mükellef, eğer işletmesi için sevk edilmiş, ithal edilmiş veya Birlik içinde iktisap edilmiş bir malı veya kendisinin yararlanmakta olduğu diğer türden bir hizmeti, sadece kısmen gerçek usulde vergilendirme kapsamında katma değer vergisi indirimine dâhil olmayan kazanç için kullanıyor ise, gerçek usulde vergilendirme kapsamında katma değer vergisi indirimi hakkı tanımayan kazanç ilgili olan vergi tutarı kısmı, indirime dâhil edilemez. İşletme sahibi, indirim

giren harcamalardan doğan vergiler, gerçek usulde vergilendirme kapsamında katma değer vergisi indirimine girmez."

kapsamında olmayan kısım tutarlarını, usule uygun bir tahmin kapsamında tespit edebilmektedir. Gerçek usulde vergilendirme kapsamında katma değer vergisi indirimine giren ve girmeyen kazancın orantısı baz alınarak yapılacak tespit, ancak ekonomik açıdan başka şekilde mümkün olmadığı hallerde geçerli kabul edilmektedir.

Ülkemizdeki uygulamadan farklı da olsa bir diğer KDV indirim hakkı sınırlaması taşıtlar için getirilmiştir. Almanya KDVK'nın 15. maddesinin dördüncü fıkrasına göre sadece yeni taşıtların sevkiyatından, ithalatından veya Birlik için iktisabından doğan katma değer vergisi indirim kapsamındadır. Dolayısıyla ikinci el taşıtların ithal edilmesi ile Birlik içi iktisapları KDV indirimi kapsamı dışına çıkarılmıştır. Dolayısıyla yeni ve ikinci el taşıtların yurt içi iktisapları ve yeni taşıtların ithalatı ve Birlik içi iktisapları halinde katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir.

4.3.3. Fransa Genel Vergi Kanunu'nda İndirim Hakkının Sınırlanması

Diğer üye devletler gibi Fransa'nın vergi mevzuatı, Katma Değer Vergisi Direktifi'ne uygun bir şekilde şekillenmiştir. Her türlü vergilendirilebilir mal teslimleri ve hizmet ifaları Fransız katma değer vergisinin kapsamına girmektedir. Ayrıca üye ülkeler arasındaki mal iktisapları ve Avrupa Birliği dışı ülkelere mal ithalatları da KDV'nin kapsamında değerlendirilmektedir.

KDV indirimi mükellef lehine bir hak olarak düzenlenmiş ve Fransa vergi mevzuatında, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin öngördüğü çerçevede indirim hakkına sınırlamalar getirmiştir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde olduğu gibi

Fransa’da da mükellefiyetin ekonomik faaliyetlerine ilişkin olmayan alımlara ait KDV, indirim konusu yapılmamaktadır.

Dolayısıyla mükelleflerin şahsi kullanımları amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetlere (özellikle firmalar tarafından personeline ödenen otel masrafları, seyahat ve restoran masrafları) ait KDV’yi indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

Mal ve hizmetlerin mükellefler tarafından belgesiz olarak veya piyasa fiyatının altında bir fiyattan satın alınabilmesini sağlamak amacıyla sunulan mal ve hizmetler için ödenen KDV indirim konusu yapılamaz. Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 272. maddesinin 3. fıkrasında mal teslimi ve hizmet ifasının sahte belge ile yapıldığının tespiti halinde bu mal ve hizmete ait KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Mükellefler, KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı mallarla ilgili yapılan hizmetlere ait KDV’yi ve reklamı yasaklanmış mamullere (örnek; içki ve tütün mamulleri) ilişkin reklam harcamalarına ait KDV’yi indirim konusu yapamayacaktır.

Mükellefin şahsi kullanımına tahsis ettiği binek otomobillere ilişkin, ara sıra ticari faaliyetlerinde kullanılsa bile, KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Ayrıca bu otomobiller için yapılan hizmetler (taşıma, kiralama, tamir v.b.) de indirim konusu yapılamaz. Ancak Kanun’un 273 B maddesi binek otomobillerle ilgili sınırlamaya sınırlama getirerek, mükelleflerin, şahsi ihtiyaçları için kullandıkları kara taşıtlarının elektrik enerjisiyle çalışmaları halinde, normalde indirim hakkından yararlanamayan bu taşıtlar tarafından tüketilen elektrikle ilgili KDV’yi indirim konusu yapabileceklerine hükmetmiştir. Bu türden araçlar kiralandığında ve bu

kiralamaya ilişkin vergi indirilebilir olmadığında da KDV indirim konusu yapılabilecektir.

5. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkına İlişkin Hukuki Düzenlemelerin Tarihsel Süreci

Katma değer vergisinin diğer vergilerden ayrılan en önemli özelliği, indirim mekanizmasıdır. Avrupa Birliği, her bir aşamada hesaplanan katma değer vergisinden, bir önceki aşamanın vergisinin düşürülmesi olan indirim hakkına ancak belirli ve sınırlı hallerde sınırlama getirilebileceği, yargı organlarının yerleşmiş içtihatlarıyla saptamıştır.⁸⁰ Kuşkusuz ki Avrupa, indirim hakkına sahip, modern katma değer vergisi sistemine hemen ve kolaylıkla ulaşmamıştır.

Katma değer vergisi düşüncesi ilk defa, satış vergileri ile şelale tipi vergilerin mahsurlarını önlemek üzere, Yale Üniversitesi profesörlerinden Thomas S. Adams tarafından, 1918 yılında Milli Vergileme Kurulu’ndaki konferansında ortaya atılmıştır.⁸¹

Avrupa’da ise katma değer vergisini “Yeni Bir Muamele Vergisi” adı altında 1919 yılında ilk kez öneren, Alman hükümetinin ekonomi danışmanı ve sanayici Dr.

⁸⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, BP Supergas - Yunanistan, C-62/93, ECR I-1883 Sayılı ve 06.07.1995 Tarihli Kararı;
Avrupa Birliği Adalet Divanı, Gabalfrisa ve Diğerleri, C-110/98 to C-147/98, ECR I-1577 Sayılı ve 21.03.2000 Tarihli Kararı;
Avrupa Birliği Adalet Divanı, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen, C-437/06 Sayılı ve 13.03.2008 Tarihli Kararı;
Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Düsseldorf-Süd v SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG. C-102/08, ECR I-0001 Sayılı ve 14.06.2009 Tarihli Kararı;
Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Komiteleri Komisyonu - İtalya, C-78/00, ECR I-8195 Sayılı ve 25.10.2001 Tarihli Kararı

⁸¹ KOCAOĞLU Osman Selim, **“Türk Katma Değer Vergisi”**, Temel Yayınları İstanbul 1989, s. 25

Wilhem von Siemens olmuştur.⁸² Birinci Dünya Savaşından çıkan Avrupa ülkeleri, yaralarını saracak verimliliğe sahip, harcamalardan alınacak bir vergiyi yürürlüğe sokma ihtiyacını duymaya başlamıştır.

Fransa'da Maliye Bakanlığı çalışanı Maurice Laure, katma değer vergisinin öncülüğünü yapmış, yayınladığı kitabında, katma değer vergisini tanımlayarak, bu verginin temel esaslarını açıklamıştır.⁸³ Laure, 10 Nisan 1954 tarihli Fransız Katma Değer Vergisi Projesini hazırlamıştır. Bu şekilde katma değer vergisini ülke çapında ilk uygulayan ülke Fransa olmuştur.⁸⁴ Başlangıçta imalat aşamasında uygulanan KDV, 1954 yılından itibaren tüketim tipi katma değer vergisine dönüştürülmüştür.⁸⁵

Katma değer vergisinin Fransa'da ülke çapında uygulanmasına rağmen, bu vergi diğer Avrupa ülkeleri tarafından tüketim ya da muameleler üzerinden alınan diğer vergilerden biri olarak görülmekte ve ülkelerin dikkatini çekmemekteydi.⁸⁶

Adams tarafından önerilen şekliyle, katma değer vergisi, ilk olarak⁸⁷, Amerika Birleşik Devletlerinin Michigan Eyaletinde "İşletme Faaliyeti Vergisi" adıyla uygulanmıştır.⁸⁸ Ancak Avrupa'da ve ülke düzeyinde ilk uygulayan Fransa olmuştur.⁸⁹

⁸² ÇİÇEK Halit, "Avrupa Birliği'nde Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye'ye Olası Etkileri", Vergi Sorunları, Eylül 200, Sayı 144, s. 180

⁸³ BİLİCİ Nurettin, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)", Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s. 202'den bkz Laure Maurice, La Taxe sur la Valeur Ajoutée, Librairie du Recueil, Sirey, Paris 1953

⁸⁴ BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)", op. cit, s. 202

⁸⁵ Liam EBRİL-Jean Paul BODIN-Michael Keen-Victoria SUMMERS, "The Modern VAT", IMF, Washington, 2001, s. 4

⁸⁶ MOUSSIS Nicolas, "Handbook of European Union: Institutions and Policies", European Study Service, Belçika, 1998, s. 49

⁸⁷ NADAROĞLU Halil, "Kamu Maliyesi Teorisi", Beta Yayınları, İstanbul 1989, s. 365

⁸⁸ ARSLAN Mehmet, "Türk Vergi Sistemi", Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara 2004, s. 229

⁸⁹ DİSCHAMPS Jean Claude, "La T.V.A., De L'impôt national Vers L'impôt Communautaire, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları", 21-23 Ocak 1981, İstanbul 1981, s. 313

Avrupa’da katma değer vergisi sistemine geçilmeden önce, her seferinde satışların tüm değeri üzerinden alınan ciro vergisi (turnover tax), ilk olarak I. Dünya Savaşından sonra Fransa ve Almanya dâhil olmak üzere bazı Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlanmıştır. Başlangıçta oranlar düşüktür. Örneğin Almanya’da bu oran % 0,5’tir. Yayılı muamele vergisi çeşidi olan bu verginin, dikey bütünleşmeyi özendirme, vergi piramidine yol açması, malların üzerinde geçtikleri üretim aşamasının farklılığına göre çok değişik ve miktarı kesinlikle bulunamayan vergi yükleri yaratması nedeniyle muamele vergileri içinde en olumsuz etkileri olanıdır.⁹⁰

1936 yılında Fransa’da bu tür olumsuz sonuçlardan kaçınmak için verginin üretim aşamasında sadece hammadde ve üretimin başlangıç aşamasında kullanılan girdiler üzerinden alınması öngörülmüş, ancak sonuçta ara mal üretimleri de vergiye tâbi olduğundan, yine “vergi piramitleşmesi” sonucu ortaya çıkmıştır. 1948 yılında verginin oransal olarak alınması ve bir önceki aşamada ödenen vergilerin indirim konusu yapılması gündeme gelmiş, 1954 yılında bu sürece “finansal indirim” mekanizması da dâhil edilmiştir. Bu son durumda uygulanan vergi, katma değer vergisi (*Taxe sur la Valeur Ajoutée*) olarak tanımlanmıştır.⁹¹

1960 yılına gelindiğinde; Avrupa Birliği içinde dolaylı vergilendirmede iki farklı sistem uygulandığını görmekteyiz. Katma değer vergisi sistemini sadece Fransa uygularken, diğer tüm üye devletler satış vergisinin “Artan Şelale Tipi Vergilendirme Sistemi”ni uygulamaktaydı. Katma değer vergisinin aksine, artan şelale tipi vergilendirme sisteminde; vergi, her üretim aşamasında, üretimin toplam

⁹⁰ ULUDAĞ Ramazan, “AT ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu”, Ankara, Ekim 1988, s. 127

⁹¹ ÖZ Semih, “AB KDV Sisteminde Çıkış ya da Varış Yerinde Vergilendirme İkilemi”, e-Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2012, Sayı: 281

tutarı üzerinden alınmaktaydı. Satış vergilerinin artan şelale tipi sistemi, vergi tarafsızlığını sağlamamakta ve bu durum da ekonomik rekabete zarar vermekteydi.⁹²

5 Nisan 1960 tarihli AET Komisyonu kararıyla, Topluluk ve üye devletlerin uzmanlarından oluşan üç özel çalışma grubu oluşturarak, bu gruplardan Topluluk'ta vergi uyumlaştırılmasını sağlayacak bir araç bulması istenmiştir.⁹³ Vergi ve Maliye Komitesi ismini alan komitenin başına 2 ve 3 Aralık tarihinde Fritz Neumark getirilmiştir. İki yıllık bir çalışmanın ardından 8 Temmuz 1962 tarihinde, bu Komite hazırlamış olduğu raporu "Vergi ve Maliye Komitesi Raporu" adı altında AET Komisyonu tarafından yayınlamıştır. Neumark Raporu olarak adlandırılan bu raporda, katma değer vergisinin, ortak pazarın sağlıklı işlemesi açısından en uygun vergi olduğu sonucuna varılmıştır.⁹⁴

AET Komisyonu Konsey'e, üye devletlerin aşamalı bir şekilde katma değer vergisi uygulamasına geçmesini önermiştir.⁹⁵ Ancak Avrupa Parlamentosunun da etkisiyle, doğrudan katma değer vergisi uygulamasına geçilmesine karar verilmiştir.⁹⁶

Bu çalışmaların ardından 11 Nisan 1967 tarihinde çıkarılan 1. Direktif ile katma değer vergisi, Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve üye devletlerde uygulanan diğer gider vergilerinin terk edilerek, katma değer vergisi

⁹² UBAY Birol, "Avrupa Birliği'nde KDV'nin Geleceği", Vergi Sorunları, Nisan 2009, Sayı: 283, s. 141

⁹³ YILDIZ TOKATLIOĞLU, Mircan, "Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Değerlendirme", Alfa 2004, s. 94

⁹⁴ ÖNCEL Mualla, "Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması", Akif ERGİNAY'a Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını 460, Ankara 1981, s. 713-741

⁹⁵ MADANOĞLU Cihat, "Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları ve KDV", A.Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1991, s. 4

⁹⁶ "EEC Domestic Tax Barriers and Progress Towards Harmonization, International Bureau of Fiscal Documentation", Amsterdam 1974, s. 3

sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. 1. Direktif'e göre üye devletlerin, katma değer vergisi sistemini 1970 yılına kadar uygulamaya sokmaları öngörülmüştür.

Katma değer vergisi sistemini kurucu üyeler (Altılar Topluluğu) olan, Fransa 1967'de, F. Almanya 1968'de, Hollanda 1969'da, 3., 4., ve 5. Direktiflerle ek süre alan İtalya 1973'te⁹⁷ yürürlüğe sokmuştur. Katma değer vergisini yeni üye olan İngiltere, İrlanda 1973'te, İspanya 1968'de, Yunanistan 1987'de, Portekiz 1989'da uygulamaya geçirmişlerdir.⁹⁸ Danimarka ise 1967 yılından beri katma değer vergisini uygulamaktadır.⁹⁹

Çıkarılan 2. Direktif ise, üye devletlerin uygulayacağı ortak KDV sisteminin yapısı ve uygulama şeklerine ilişkin prosedürleri ortaya koymuştur. İkinci Direktif'in 1. maddesinde "Üye devletler, bir ortak sistem uyarınca, hâsılat bazında hesaplanan bir vergiyi uygulamaya geçireceklerdir (bu vergiye bundan böyle "katma değer vergisi" denilecektir)" demektedir. Sonraki maddelerinde katma değer vergisinin konusunu, mükelleflerini, hizmet ifasını, ithalde vergiyi doğuran olayın neler olduğunu, matrah, muhasebe düzeni ve vergi indirimi gibi konular açıklamaktadır.¹⁰⁰ Bu Direktif'te ortak katma değer vergisi belirlenirken üye devletlere önemli ölçüde özerklik tanınmıştır.¹⁰¹

⁹⁷ TUNÇ Ergül, "**Katma Değer Vergisi'nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Karşılaştırması)**", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Ankara 2007, s. 30

⁹⁸ YILDIZ TOKATLIOĞLU op. cit. s.95

⁹⁹ ERGÜL op. cit. s. 30

¹⁰⁰ EĞİLMEZ Mahfi, "**Katma Değer Vergisi (Teorisi-Uygulama)**", Ankara, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s. 58

¹⁰¹ ÖZ Ersan, ASLAN Mehmet, "**AB'ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi**", Vergi Sorunları, Ekim 2005, Sayı: 205, s. 154

Üye devletlerin katma değer vergisi uygulamasına geçiş hazırlayan bu iki Direktif, aynı zamanda Avrupa Birliği çerçevesinde, katma değer vergisi alanında uyumlaştırma çalışmalarının da zemini hazırlamıştır.

5.1. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılması

Avrupa Birliği’ne üye devletler, vergi ile ilgili düzenlemelerini, mali ihtiyaçları ve izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre yönlendirirler.¹⁰² Ancak Avrupa Birliği’nin vergi politikası, üye devletlere bir dizi uyulması gereken düzenleme getirmiştir. Zira Avrupa Birliği’nde ekonomik ve parasal birlik, üye devlet ekonomilerinin dengeli bir şekilde bütünleştirilmesini öngörmektedir. Bu denge, üye devletler arasında vergi politikalarının uygulama farklılıklarından dolayı önemli bozulmalar ile karşılaşabilmektedir. Topluluk ülkelerinden birinin vergi cenneti olması, diğer ülkelerin aleyhine olacak şekilde bütün sermayenin ve yatırımların bu ülkeye kayması ile sonuçlanabilecektir.¹⁰³ Bu durum, Avrupa Birliği’nde vergi uyumlaştırmasının önemini ortaya koymaktadır.

Bugün katma değer vergisinin uygulanmasında en önemli problemlerden biri, topluluk içi mal ve hizmet iktisabı ile ilgili, ülkeler arası ticaret alanında yatmaktadır. Kendi devleti dışına ürün satan herhangi bir firma 14 farklı katma değer vergisi sistemi ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durumun temel nedeni, üye devletlerin hâlâ, bir diğer üye devletten gelen ürünlerin topluluk içi kazancı üzerinden katma değer

¹⁰² ÇAĞAN Nami, “Toplulukta Vergi Politikası”, AT ve Türkiye - AT İlişkileri Semineri, TOBB, Ankara, 5-7 Ocak 1988, s. 247

¹⁰³ Devlet Planlama Teşkilatı, “Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu: Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Entegrasyonlar (AT, NAFTA, PASİFİK) ve Türkiye (AT, EFTA, KEİ, Türk Cumhuriyetleri, EKİT (ECO), İslam Ülkeleri) İlişkileri Özel İhtisas Komisyonu Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu Alt Komisyonu Raporu”, DPT, Ankara 1995, s. 25.

vergisi tahsil etmek istemesidir. Tüm topluluk içi işlemlerden aynı oranda ve sadece bir vergi ile karşılanması halinde Avrupa çapında faaliyet gösteren firmalar için durum çok daha basit olacaktır.¹⁰⁴

Avrupa Birliği'nin genelde tüm vergilerin, özelde ise katma değer vergisinin uyumlaştırılması için bir takım mekanizmaları vardır. Bu mekanizmaların başını direktifler çeker iken, dönemsel uygulanan rejimler de vergi uyumlaştırmasının önemli araçlarını oluşturmaktadır.

5.1.1. Vergi Uyumlaştırılmasında Direktiflerin Hukuki Etkisi

Avrupa Birliği'nin, katma değer vergisini uyumlaştırmada temel hukuki argümanı direktifler olmuştur. Avrupa Birliği Konseyi'ne ve Avrupa Komisyonu'na, direktif oluşturma ve yayınlama yetkisi, Avrupa Topluluğu Anlaşması ile verilmiştir.¹⁰⁵

Direktifler, şu aşamaların ardından Avrupa mevzuatında ikincil kaynak olarak yerini alır: Öncelikle Avrupa Birliği Komisyonu, uyumlaştırması yapılacak vergi mevzuatıyla ilgili teklif hazırlanmaktadır. Hazırlanan teklif, görüşleri alınmak üzere Avrupa Parlamentosu Ekonomik ve Sosyal Komitesine gönderilir. Bu görüşler doğrultusunda, komisyon gerekli düzeltmeleri ve düzenlemeleri yapar ve teklifi Avrupa Birliği Konseyi'ne sunar. Konseye gönderilen teklif, Daimi Temsilciler Komitesinin (COREPER) konuyla ilgili çalışma grubu tarafından görüşülür. Daha sonra teklif Ekonomi ve Maliye Bakanlarının toplandığı Konseyin (ECOFIN)

¹⁰⁴ VANISTENDAEL Frans, **“Avrupa Birliği'nin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”**, Çev. Savaş ÇEVİK, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2003, Sayı: 173, s. 143

¹⁰⁵ Bknz Avrupa Topluluğu Anlaşması 249. Madde birinci paragraf

onayına sunulur. Söz konusu teklif, en az 2/3 çoğunluğu ile onaylandığı takdirde, Avrupa Birliği Resmi Gazetesinde “direktif” olarak yayınlanır.¹⁰⁶ Kural olarak, gerekçeli olarak yayınlanan direktifler, direktifte belirtilen zamanda yürürlüğe girer. Bir tarih verilmemişse, Avrupa Birliği Resmi Gazetesi’nde yayınlandıkları günü izleyen yirminci günde yürürlüğe girer.

Direktifler, tüzüklerden farklı olarak genel içeriğe sahip değildir. Bu nedenle direktiflerin muhatapları kural olarak sadece üye devletlerdir.

Üye devletler, direktif hükümlerini, direktifte belirtilen süre zarfında ya ulusal hukuka aynen aktarmak veya ulusal hukuklarını direktifte öngörülen prensip ve kurallara göre değiştirmek ile mükelleftir.¹⁰⁷ Bu yükümlülüğün direktifte öngörülen, iç hukuka yansıtma süresi içinde veya eksiksiz olarak yerine getirilmemesi, çeşitli şekillerde yaptırıma bağlanmıştır.¹⁰⁸ ABAD verdiği kararlarda, üye devletlerin bu süreye riayet etmemelerini herhangi bir sebebe dayanarak haklı gösteremeyeceklerini belirtmiştir.¹⁰⁹ Yine ABAD kararlarına göre, direktifler, tüzükler gibi doğrudan uygulanabilir normlar değil, iç hukuka uyarlanması gerekliliği nedeni ile doğrudan etkili normlar olarak ifadelendirilmiştir.¹¹⁰

¹⁰⁶ ÖZ, ASLAN, op. cit. s. 153

¹⁰⁷ Bknz. Avrupa Topluluğu Anlaşması 249. Madde ikinci paragraf,

¹⁰⁸ Bknz Avrupa Topluluğu Anlaşması 226. Madde

¹⁰⁹ GÜNEŞ Ahmet M., **“Avrupa Birliği Yönergelerinin Doğrudan Etkisi”**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C 58, S. 2, 2009, s. 285

¹¹⁰ İbid. 290

5.1.2. Katma Değer Vergisi Uyumlaştırmasına ve İndirim Hakkına Yön Veren Temel Direktifler

KDV’de indirim hakkına dayanak teşkil eden metinler, direktiflerdir. Avrupa Birliği’ne üye devletler, indirim hakkına ilişki düzenleme içeren 1., 2., 6. Direktifler ve KDV Direktifi’ni, mevzuatlarında kriter almakta ve KDV’de indirim hakkına ilişkin uygulamalarını direktif hükümlerine göre şekillendirmektedir. Yine Avrupa Birliği Adalet Divanı da KDV’de indirim hakkına ilişkin kararlarında direktif hükümlerini esas almaktadır.

5.1.2.1. Birinci ve İkinci Direktifler

Avrupa Komisyonu, Neumark Raporunda yer alan öneriler ışığında, 1962 yılında üye devletlerde KDV uygulanmasına ilişkin Direktif çıkarılması önerisinde bulunmuştur. Uzun müzakerelerden sonra, 11 Nisan 1967 tarihinde Birinci ve İkinci Direktifleri yayımlanmıştır. “Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi” ne ilişkin 67/227/EEC sayılı Konsey Direktifi’nin (1 No’lu Direktif), 1. maddesinde, üye devletlerin 1 Ocak 1970 tarihinden itibaren ciro vergisinin yerine katma değer vergisi uygulamaya başlayacakları belirtilmiştir. Direktif’e göre üye devletler, ihracatı vergilendirmeyecek ancak ithalatı vergiye tâbi tutacaklardır. Bu Direktiflerde, üye devletlere katma değer vergisinin yapısını ve oranlarını belirleme konusunda serbestlik tanınmıştır. Tüm üye devletler, öngörülen tarihten itibaren katma değer vergisi uygulamasına başlamışlardır.¹¹¹

¹¹¹ ÖZ op. cit.

1. Direktif indirim mekanizmasını 2(2) maddesi hükmünde, “Her bir işlemde katma değer vergisi, o türde mal ve hizmetlere uygulanacak oran tatbik edilerek, mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanacak ve doğrudan doğruya muhtelif masraf bileşenlerinden kaynaklanan miktarlar indirildikten sonra ödenebilir hale gelecektir” ifadesi düzenlemiştir.

Bu direktifler döneminde ayrıca, 21 Nisan 1970 tarihinde Konsey kararı ile üye devletlerin Birlik bütçesine yapacakları katkılardan birinin ölçüsü olarak, bir yıl içinde beyan edilen toplam KDV matrahı esas alınmıştır. Bu kararla, yıllık toplam matrahının % 1’ini geçmeyen bir bölümünün üye devletlerce Birlik bütçesine “KDV öz kaynak payı” adı altında aktarılması öngörülmüştür.¹¹²

Nisan 1967’de, 1. ve 2. Katma Değer Vergisi Direktifleri kabul edildiğinde Topluluğun hukuki ve politik taahhüdü, Topluluk içi ticarete ithalatta vergilendirme, ihracatta vergi istisnası uygulamasının (varış ilkesi) terk edilmesi yönünde olmuştur.

Bu yaklaşım verimli bir ortak pazar kurma amacının bir parçasıdır. Bu çerçevede amaç, Avrupa Birliği’nin bütününde uygulanan ortak katma değer vergisi sisteminin, tek bir ülke içinde uygulanan katma değer vergisi sistemi gibi çalışmasını sağlamaktır.¹¹³

Ancak 2. Direktif;

- Matrah, istisnalar gibi konularda üye devletlere tanınan esnekliklerin daraltılarak, üye devletler arasındaki farklılıkların giderilmesi ihtiyacı,

¹¹² BALCI Beyazıt, “**Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son Durumu**”, Vergi Dünyası, Ağustos 1995, Sayı: 168, s. 28

¹¹³ SOYDAN Billur Yaltı, “**Avrupa Birliği Üvelliği’ne Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat**”, Vergi Sorunları, Temmuz 2001, Sayı 154, s. 72

- Avrupa Topluluğuna yeni bir öz kaynak tesisine imkan hazırlamak için, katma değer vergisi matrahının uyumlaştırılması ihtiyacı,

Vergi sınırlarının kaldırılabilmesi için, katma değer vergisinin daha ileri düzeyde uyumlaştırılması ihtiyacı nedenleri ile 6. Direktif yürürlüğe sokularak, 2. Direktif yürürlükten kaldırılmıştır.

Katma değer vergisinde indirim yönünden 2. Direktif tarafından getirilen yenilik ise indirimin bir hak olarak düzenlenmesidir. Diğer yenilik ise katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılabileceği ve kullanılamayacağı haller ile birlikte, ilgili kavramlaştırmaların düzenleniyor olmasıdır.

2. Direktif'in 11. Maddesi, indirim hakkı ve ilgili düzenlemelere ayrılmıştır. 2. Direktif'in 11(1) maddesi hükmü uyarınca KDV mükellefi, faaliyetleri çerçevesinde kullandığı mal ve hizmetlerde, kendisine teslim edilen mallar veya kendisine temin edilen hizmetler kapsamında faturalandırılan katma değer vergisinden, ithal edilen mallar yönünden ödenmiş katma değer vergisinden ve kendisi tarafından veya bir üçüncü kişi tarafından onun nam ve hesabına üretilmiş ya da husule getirilmiş mallardan kaynaklı katma değer vergisinden dolayı indirim hakkına sahip olacaktır.

2. Direktif'in 11. maddesinde yer alan diğer hükümlerinde ise Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi ortak sisteminde mevcut temel düzenlemelerin ilk defa ortaya konulduğunu görmekteyiz. Bu kapsamda, sınır ötesi işlemlerden kaynaklı özel hallerde indirim hakkından yararlanma, nispi indirim şeklinde uygulanan kısmi indirim hakkı, dönemsellik, düzeltme, özel kullanımın indirim kapsamı dışında tutulması gibi sonraki direktiflerde de takip edilen hükümler, Topluluk hukuku

çerçevesinde ilk düzenlemelerini 2. Direktif'te bulmuştur. Bu yönüyle, 2. Direktif'i'n, 1. Direktif'i'n katma değer vergisi ortak sisteminin ve bu kapsamda indirim mekanizmasının temel ilkelerini oluşturma hedefinin ötesine geçerek üye devletlerin ulusal mevzuatlarını uyumlulaştırmaları yönünden daha somut bir adım attığını söylemek mümkündür.

5.1.2.2. Altıncı Direktif

17 Mayıs 1977 tarihinde çıkarılan 6. Direktif¹¹⁴ birlikte katma değer vergisi kapsamı üye devletler açısından ortak hale getirilmiştir.¹¹⁵ 6. Direktif esas olarak 2. Direktif'te yer alan ortak katma değer vergisi sistemini şekillendirerek onun yerine geçen bir direktif olmakla birlikte, katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında matrahın tek tip haline getirilmesi, bu direktifin genel düzenlemesi olmuştur. 6. Direktif ile üye devletler, tüketim tipi katma değer vergisi ve dış ticarete varış ülkesinde vergilendirme prensibine geçmişlerdir.

Üye devletlerin vergi oranlarını diledikleri gibi belirleme yetkisi, bu yeni sistemde sınırlandırılmıştır. Üye devletler için standart minimum katma değer vergisi oranı % 15'ten fazla olmalı, indirilmiş oran ise % 5'ten az olmamalıdır. İndirimli oran, sosyal ve kültürel amaçlar için öngörülmüştür.¹¹⁶ Türkiye'de katma değer vergisi oranları, Avrupa Birliği'nin 6. Direktif'i ile öngörülen katma değer vergisi oranlarına nazaran daha yüksektir.¹¹⁷

¹¹⁴ 6. Direktif, 77/388/EEC (17 Mayıs 1977)

¹¹⁵ 6. Direktif, 77/388/EEC, 2. ve 3. maddeler

¹¹⁶ ÖZ, op. cit.

¹¹⁷ BİLİCİ Nurettin, "Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de KDV Oranları", Vergi Dünyası, Ağustos 1994, Sayı: 156, s. 81

6. Direktif'te ortak katma değer vergisi sisteminde mal ve hizmetlere uygulanacak sabit bir KDV oranı belirlenmemiştir. Standart ve indirilmiş oranlar için sadece asgari oranlar tespit edilmiş ve üye ülkelere oranları belli ölçüde belirleme özgürlüğü tanınmıştır. Ortak katma değer vergisi sistemi uyarınca: indirimli oranlar katma değer vergisi sisteminin esas olan indirim mekanizmasının işlevini aksatmayacak şekilde belirlenmelidir. İndirilmiş oranlar, katma değer vergisinin tamamının normal olarak indirilmesine olanak sağlayacak büyüklükte olmalıdır. Bu ifadeden, sıfır oran uygulamasının, ilke olarak, katma değer vergisi sistemi ile uyumsuz olduğu sonucu da çıkmaktadır. Çünkü sıfır oranlı mal ve hizmet alımlarında ödenen katma değer vergisinin indirilmesine izin verilmesi, büyük miktarda katma değer vergisi iadelerine sebep olacaktır.¹¹⁸

6. Direktif'te katma değer vergisinin oranları dışında, konusu, mükellefleri, mal teslimi¹¹⁹, hizmet ifası¹²⁰, ithalat¹²¹, mal teslimlerinin vergilendirilecekleri yer, vergiyi doğuran olay ve verginin tahakkuku, istisnalar, indirimler, mükellefin ödevleri gibi konular düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, küçük ölçekli işletmelerin, çiftçilerin, ikinci el eşyaların, sanat eserlerinin, koleksiyon eşyalarının ve eski eserlerin vergilendirilmesine yönelik özel rejimler belirlenmiştir.¹²²

6. Direktif içeriğinde indirim hakkı 17. madde ile 20. madde kapsamında düzenlenmektedir. 6. Direktif'in 17(2). maddesi hükmü uyarınca, "mükellef vergilendirilen işlemlerinde kullandığı ölçüde, iktisap ettiği mal veya hizmetler yönünden ödemekle yükümlü bulunduğu katma değer vergisi üzerinde indirim

¹¹⁸ KARABACAK Hakan, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı", Maliye Dergisi, Sayı:147, Eylül-Aralık 2004, s. 50

¹¹⁹ 6. Direktif, 77/388/EEC, 5. madde

¹²⁰ 6. Direktif, 77/388/EEC, 6. madde

¹²¹ 6. Direktif, 77/388/EEC, 7. madde

¹²² GÜÇLÜ Emre Betül, "Avrupa Birliği'nde KDV Uygulaması – II: İstisnalar", e - Vergi Sorunları, Mart 2012, Sayı: 282

hakkına sahip olacaktır”. Bu indirim hakkına kaynaklık eden haller aynı fıkranın (a) ile (c) bentlerinde sayılmaktadır. Buna göre, mükellefe bir diğer mükellef tarafından temin edilmiş veya edilecek mal veya hizmetler nedeniyle ödenmiş veya ödenme yükümlülüğü doğmuş katma değer vergisi, ithal edilen mallar nedeniyle ödenmiş veya ödenme yükümlülüğü doğmuş katma değer vergisi ile üye devletlerin uygun göreceği iç iktisap düzenlemeleri nedeniyle mal veya hizmet iktisabından kaynaklanan katma değer vergisi, indirim hakkı kapsamında yer almaktadır.

Öte yandan, 6. Direktif bazı işlemler yönünden katma değer vergisi üzerinde indirim veya iade hakkının tanınması gerektiğini de düzenlemektedir. Buna ilişkin hüküm 6. Direktif’in 17(3). maddesi kapsamında yer almaktadır. Düzenlemeye göre, başka bir ülkede gerçekleştirilen, ancak o üye devlet sınırları içinde gerçekleştirilseydi indirim hakkı doğuracak işlemler, ithal edilen mallarla bağlantılı olup giderleri o mallara ilişkin matraha dâhil edilmiş bulunan hizmet sunumu işlemleri, Topluluktan yapılan ihracat ve benzeri uluslar arası taşımacılık düzenlemelerine ya da taşımacılık ve transit özel istisnalarına tâbi olan işlemler ve istisna genel hükümlerine tâbi olup, alıcının Topluluk dışında kurulmuş olduğu hallerdeki veya Topluluk dışındaki bir ülkeye ihraç edilmesi amaçlanan mallarla doğrudan doğruya bağlantılı işlemler indirim hakkı kapsamına alınmaktadır.

Bu Direktiflere ek olarak önemli gördüğümüz, katma değer vergisi iadeleri ile ilgili Avrupa Konseyi tarafından yayınlanan iki direktif daha bulunmaktadır. Bu direktifleri: “Toplulukta ikamet eden fakat ülke içinde ikamet etmeyen vergiye tâbi kişilere yapılacak KDV iadesi” başlıklı 06.12.1979 tarih ve 79/1072/EEC sayılı 8. Direktif ile “Topluluk sınırları içinde ikamet etmeyen mükelleflere yapılacak KDV

iadesi” başlıklı 17.10.1986 tarih ve 86/560/EEC sayılı 13. Direktif olarak belirtebiliriz.¹²³

5.1.2.3. 16 Aralık 1991 Tarihli Konsey Direktifi

1985 yılında “Beyaz Kitap”ın kabulünden sonra, Tek Pazar’ın uygulanmasına yönelik tartışmalar da yoğunlaşmıştır. Tek Pazar, 1 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe giren Tek Senet ile; “sınırların kaldırıldığı ve içinde malların, hizmetlerin, sermayenin ve kişilerin serbest dolaşımının garanti edildiği bir alan” olarak tanımlanmıştır. Bu sınırsız (gümrüksüz) bir Avrupa anlamına gelmektedir.¹²⁴

1987’de yürürlüğe giren Tek Avrupa Senedi de, Avrupa Topluluğunu kuran anlaşmaya Tek Pazar (veya Ortak Pazar) hedefini eklemiştir. Tek Avrupa Senedi’nin 13. maddesi ile eklenen hükümde, Ortak Pazar, “malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaşımının sağlandığı ve sınırların kalktığı bir alan” olarak tanımlanmıştır.

Bu dönem, üye devletler arasında varış yeri ilkesi uygulamasının tartışıldığı bir dönemdir. 16 Aralık 1991 tarihli söz konusu Direktif, 1 Ocak 1997’den itibaren varış yeri ilkesi uygulamasından vazgeçilerek kesin rejim olarak addedilen malların üretildiği ülkede vergilendirme uygulamasına geçilmesini planlamıştır.¹²⁵ Varış yeri ilkesi uygulamasında diğer bir üye devlette yerleşik kişilere mal ve hizmet teslimlerinde, ihracatın gerçekleştiği devlete malın bünyesine daha önceki aşamalarda giren vergi iade edilmekte, ithalatın gerçekleştiği ülkede mal tekrar

¹²³ İbid. 41

¹²⁴ BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)”, op. cit, s. 207

¹²⁵ BİLİCİ Nurettin, “Avrupa Birliği ve Türkiye Katma Değer Vergisinin Temel Esasları”, Mali Hukuk Dergisi, Eylül-Ekim 1994, s. 27

katma değer vergisine tâbi tutulmaktadır. Bu durumda ürün, ithalatçının bulunduğu ülkede uygulanan oranda vergiye tâbi olmaktadır. Bu uygulamada, önemli bir sorun vergi gelirinin tamamının ithalatın gerçekleştirildiği devlet tarafından tahsil edilmesidir. Ayrıca, bu uygulamada sınır kontrolleri ve transit geçişlerde istenen belgeler, ciddi bir tahsil maliyetinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, sınır ötesi bir teslimin gerçekleşmesi durumunda katma değer vergisi hesaplanmamasının işletmelere finansal bir maliyeti bulunmaktadır. Bu durum, işletmelerin mal ve hizmet alımlarında ödedikleri katma değer vergisini aynı dönemde indirim konusu yapamamalarından kaynaklanmaktadır.

Katma değer vergisinde indirim hakkını kullanamamak da dâhil olmak üzere, bu sorunlara çözüm arama girişimleri sonucunda Komisyon, (COM(87)320) vergi oranlarının ve dolaylı vergi yapılarının uyumlaştırılması, (COM(87)322) Birlik içerisinde “varış yeri ilkesi” yerine “çıkış yeri ilkesi” uygulaması ve ayrıca bu öneriye bağlı olarak (COM(87)323) vergi gelirlerinin paylaşılması konusunda Takas Merkezi önerilerinde bulunmuştur. Ancak Konseyin bu önerileri üye devletler tarafından kabul edilmemiştir.¹²⁶

21 Aralık 1987 yılında açıklanan Cockfield Raporu, Ocak 1993 itibariyle iç pazarın oluşturulmasını öngören bir sistem önermiştir. Çıkış ülkesinde vergilendirme esasına dayanan bir dizi önerinin kilit unsurları şunlar olmuştur:

- iki oranlı uyumlaştırılmış bir katma değer vergisi yapısı (bir normal oran ve bir indirilmiş oran),

- tanımlanmış bir oran aralığında üye devletler tarafından uygulanan oranların uyumlaştırılması,

¹²⁶ ÖZ op. cit.

- katma değer vergisi gelirlerinin ülkeler arasında yeniden dağıtımı için [vergi yükümlülerinin beyannamelerine dayanan] takas sistemi (denkleştirme sistemi = clearing house system).¹²⁷

Bu öneriler ışığı altında hazırlanıp kabul edilen 16 Aralık 1991 tarihli Direktif¹²⁸ ile, 6. Direktif'te değişiklikler yapılmıştır.¹²⁹

16 Aralık 1991 Tarihli Konsey Direktifi, ortak katma değer vergisi sistemine ilişkin 6. Direktifi tamamlayarak, iç Pazar uygulamasının başladığı 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren vergi sınırlarını, kontrollerini kaldırmıştır.¹³⁰ Böylece çok sayıda form düzenlemesi yükümlülüğüne son verilerek, bürokratik işlemler hafifletilmiştir.¹³¹

5.1.2.4. 2006/112/EC Sayılı Direktif (Katma Değer Vergisi Direktifi)

6. Direktif, çeşitli tarihlerde yayımlanan Direktiflerle değiştirilmiştir. Bu Direktifler içerisinde en önemlisi 6. Direktif'in yenilendiği ve 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe giren 2006/112/EC sayılı Direktif'tir. Katma Değer Vergisi Direktifi olarak adlandırılan bu yeni Direktif'te 2000 yılında uygulanmaya başlanan yeni stratejiyle bağlantılı olarak sadeleşme, modernleşme, ülke uygulamalarının benzerlik göstermesi ve idari yardımlaşma temaları ön plana çıkmıştır. Direktif'te, Avrupa

¹²⁷ SOYDAN, "Avrupa Birliği Üyeliği'ne Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat", op. cit. s. 72

¹²⁸ FARMER Paul, LYLAL Richard, "EC Tax Law", Clarendon Press-Oxford, 1994, s. 29

¹²⁹ BİLİCİ, "Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)", op. cit. s. 207

¹³⁰ BİLİCİ Nurettin, "Avrupa Birliği'nde Ülkeler Arası Mal Hareketleri ve KDV", Vergi Dünyası, Eylül 1995, sayı 169, s. 99'dan "*1993 yılı başından itibaren Tek Pazar'a geçişle bu konuda önemli yenilikler uygulamaya konulmuştur. Her şeyden önce sınırların kalkması ile KDV işlemlerinin sınırda yapılması uygulaması da son bulmuştur. 16 Aralık 1991 tarihli Direktif 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren "varış ülkesinde vergilendirme" ilkesinin uygulanmasında önemli kolaylıklar getirmiştir.*"

¹³¹ ERGÜL op. cit. s. 31

Birliği'nde katma değeri vergisi uygulamasıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler yer almıştır. Direktif'te yer alan konulardan biri de, daha önce olduğu gibi üye devletlerin uyguladıkları vergi oranlarının uyumlaştırılmasıdır. 2008 yılında kabul edilen katma değeri vergisi düzenlemelerinde de çıkış yeri uygulamasından uzaklaşıldığı açıkça vurgulanmıştır¹³². Bu Direktif'te indirim düzenlemelerine 167 ila 171. madde kapsamında yer verilmiştir. İndirim hakkının yanı sıra iade mekanizması/hakkı da Direktif'in bu kısmında düzenlenmektedir. Temel hükümler olarak, Katma Değeri Vergisi Direktifi'nin 167. maddesi indirim hakkının kaynağını, bir başka deyişle vergi indirim hakkının maliye yönünden hangi olayla doğacağını, Katma Değeri Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi indirim hakkının kapsamını, bir başka deyişle indirim hakkının hangi işlemler yönünden katma değeri vergisi için kullanılabileceğini belirlemektedir.

Bunlara ek olarak, Katma Değeri Vergisi Direktifi'nin 169. maddesi hükmü indirim hakkının, 168. madde çerçevesindeki genel düzenleme dışında doğacağı bazı özel halleri düzenlemektedir. Bu yönden, Katma Değeri Vergisi Direktifi'nin esas olarak 6. Direktif'in sistematüğini koruduğu, genel düzenlemenin (6. Direktif'te Madde 17(2)) ardından yine indirim hakkı doğuran özel hallere (6. Direktifte 17(3)) yer verdiği söylenebilir. Ancak burada temel farklılık 6. Direktifi'n özel haller yönünden indirim veya iade hakkından bahsetmesine karşılık, Katma Değeri Vergisi Direktifi'nin bu haller yönünden yalnızca indirim hakkının tanınması yönünde hüküm içermesidir.

¹³² ÖZ op. cit.

5.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi Geçiş Rejimi

Avrupa Komisyonu, Birinci ve İkinci Katma Değer Vergisi Direktiflerinde hedeflenen varış ülkesinde vergilendirme prensibinden, başlangıç ülkesi vergilendirme sistemine geçişi önermiştir. Böylece, Birlik içi ticarete ithalat vergilerinin kaldırılması, ihracatta ise vergi istisnasına imkân tanınması öngörülmüştür. Ancak “Tek Avrupa Senedi” ile 01 Ocak 1993’ten itibaren kurulması öngörülen Ortak Pazar’ın düzgün işlemesi için gerekli olan vergi oranlarının uyumlaştırılması konusunda, üye devletlerin bir mutabakata varamamış olması böyle bir sistem değişikliğini zora sokmuştur.¹³³

Bu konudaki aksaklıkları aşmak amacıyla, Maliye Bakanları Konseyi (ECOFIN Council) 1989’da, Topluluk içi ticarete bir geçiş sistemi (transitional system) oluşturmaya karar vermiştir. Bu sistemde varış ve çıkış ilkeleri karma biçimde uygulanır ve esası en genel çerçevesiyle, vergi yükümlülükleri arasındaki satışlarla özel kişilere uzaktan satışların (distance sale-posta yoluyla satış) varış ülkesinde vergilendirilmesi, özel kişilerin kişisel alımlarının ise çıkış ülkesinde vergilendirilmesidir.

Bu sistem ile birlikte üye devletler arasındaki ithalat ve ihracat işlemleri Birlik içi alımlar olarak değerlendirildiğinden, üye devletler arasındaki ticarete sınırların aşılması, vergiyi doğuran olayın dışına çıkacak, vergiyi doğuran olay sadece yapılan iktisapla ilgili olacaktır. Bir üye devlette yerleşik olan şahıslar, diğer bir üye devlette yapmış oldukları mal ve hizmet alımları için diğer üye devletin

¹³³ THIEL Servas van, **“Removal of Indirect Tax Barriers to a Single European Market”** VAT Monitor, Ocak 1990, s. 24

vatandaşları ile aynı vergi oranlarından faydalanabilecek ve kendi ülkelerine dönerken ayrıca vergilendirilmeyecektir.

Katma değer vergisinde geçici vergi sistemi ile birlikte, Birlik içi sınırların kaldırılması, ayrıca üye devletlerin Birlik içi iktisaplar ile ilgili vergisel kontrol mekanizmalarının da kaldırılması gibi bir dizi uygulama gerçekleşmiştir. Bu uygulamaların sonucunda oluşabilecek katma değer vergisine tâbi işlemlerdeki usulsüzlüklerin ve vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek için üye devletlerin vergi idareleri arasında verimli bir işbirliği sistemine ihtiyaç duyulmuştur. 27 Ocak 1992 tarihli Konsey Tüzüğü ile; 1992 yılı Kasım ayından itibaren, katma değer vergisi alanında bilgi alışverişini sağlayacak Katma Değer Vergisi Bilgi Değişim Sistemi kurulmuştur.¹³⁴

Bu sistem ile Birlik içi ticaret yapan ve bir üye devlette yerleşik olan kişiler ya da firmalar, diğer üye devletin yetkili makamları vasıtasıyla, ticaret yapacağı üye devletteki muadili hakkında katma değer vergisi açısından bilgi sahibi olabilmektedir. Ayrıca bu sistem üye devletlerin vergi otoritelerine Birlik içi ticaret hakkında bilgi aktarımını sağlayarak, vergi kaçak ve kaybının önüne geçilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasında yardımcı olacaktır.¹³⁵

Birlik içi mal ve hizmet dolaşımını düzenleyen mevcut katma değer vergisi sistemi, geçici bir sistem olma niteliği taşımaktadır. Esas olarak, Komisyon tarafından sunulan bir çalışma programı temelinde, 1996 senesinde daimi bir

¹³⁴ European Council, **“Council Regulation No 904/2010 on Administrative Cooperation and Combating Fraud in the Field of Value Added Tax”**, Official Journal of the European Union L268/1, 2010, s:1-18

¹³⁵ UBAY Birol, **“Avrupa Birliği’nde KDV’nin Geleceği”**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2012, Sayı:283, s. 143

sistemin, sözü edilen geçici sistemin yerini alması planlanmıştır.¹³⁶ Ancak, 1996 ve 2001 senelerinde yeni bir strateji için yapılan teklifler reddedilmiştir ve orijinal sistem bugün hala uygulanmaktadır.¹³⁷

Avrupa Komisyonu'nun 7 Nisan 2016 tarihinde yayımlanan bildiriminde ise Avrupa Birliği'ndeki katma değer vergisi ortak sisteminin artık kalıcı hale getirilmesi hedeflenmektedir. Bu doğrultuda, varış ülkesi prensibinin artık herhangi bir tartışmaya yer bırakmaksızın ortak sistemin temel ve kalıcı bir ögesi haline getirilmesi, böylece kalıcı ve tek bir KDV alanı oluşturulması amaçlanmış ve ayrıca, sınır ötesi e-ticaret önündeki KDV engellerinin kaldırılması, KDV konularında idari işbirliğinin pekiştirilmesi ile KDV oranlarında reform konularını da kapsayan bir eylem planı ve 2017'de tamamlanması ön görülen takvim duyurulmuştur.¹³⁸

5.3. Uygulanması Planlanan Rejim (Clearing Sistem)

Avrupa Birliği Komisyonu, 2013 Yıllık Büyüme Raporunda, Avrupa'da yaşanan ekonomik krizin aşılması, verimliliğin ve etkinliğin artırılması, küreselleşme ve artan rekabete uyum sağlama gibi zorlukların aşılması hedeflenmiştir. Rapor'da ayrıca gerek üye devletler gerekse Birlik için reformların hayata geçirilmesinin önemi vurgulanmış ve stabil, yürütülebilir bir ekonominin

¹³⁶ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, **"A Strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market"**, COM(2000) 348 Final, Brüksel, 07.06.2000, s. 3

¹³⁷ İbid. s. 143

¹³⁸ Avrupa Komisyonu, Brüksel, 7.4.2016 COM(2016) 148 final, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee 2016

sağlanması amaçlanmıştır.¹³⁹ 2012 Yıllık Büyüme Raporunda da, Birliğin amaçları benzerlik göstermektedir.¹⁴⁰

Avrupa Birliği'nin bu amaçları gerçekleştirilmesine kuşkusuz ki daha etkin, verimli ve işlevli bir vergi sistemi önemli katkı sunacaktır. Bu amaçla geçiş döneminin 1 Ocak 1997 tarihine kadar tamamlanarak bu tarihten itibaren çıkış ülkesinde vergilendirme sistemine (Clearing Sistemi) geçilmesi 16 Aralık 1991 tarihli 91/680/EEC Nolu Konsey Direktifi ile planlanmıştır.

İlk düzenlemeleri Neumark Raporunda yer alan, çıkış ülkesinde vergilendirme prensibi olarak da isimlendiren Clearing Sistemi, üye devletlerin mutabakata varamamaları nedeni ile yürürlüğe girememiştir. O tarihte GATT ilkelerine daha uygun olan, “varış ülkesinde vergilendirme prensibi” tercih edilmiştir.¹⁴¹

Çıkış ülkesinde vergilendirme yöntemi olarak da bilinen Clearing Sisteminin (mahsup yöntemi) esasını, verginin ihracatın yapıldığı devlet tarafından alınması ve daha sonra da malın tüketildiği devlet hazinesine iade edilmesi oluşturmaktadır.¹⁴²

Sistemin amacı, üye devletlerde uygulanan ortak katma değer vergisi sistemi nedeniyle ortaya çıkan sınır formalitelerinin kaldırılmasıdır. Yani bu tür formalitelere yol açan ihracatta alınan katma değer vergisinin iadesi ile ithalatta katma değer vergisi alınması uygulaması sona erdirilecektir.

¹³⁹ Avrupa Komisyonu, Brüksel, 28.11.2012 COM(2012) 750 final, Communication From The Commission, Annual Growth Survey 2013

¹⁴⁰ Avrupa Komisyonu, COM(2011) 815, Communication From The Commission, Annual Growth Survey 2012

¹⁴¹ BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)”, op. cit, s. 215

¹⁴² BİLİCİ Nurettin, “Avrupa Birliği’nde Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 169, Eylül 2005, s. 99

Sistemin işleyişine uygun gelecek araçların seçimini sınırlayan prensip, katma değer vergisinin tüketim üzerinden alınan bir vergi olduğu prensibinden hareketle, mal ve hizmetlerden alınan katma değer vergisinin söz konusu mal ve hizmetin nihai olarak tüketildiği üye devlete ait olduğudur.

Üye devletler arasındaki ülke sınırlarının korunuyor olması, vergi sınırlarının kaldırılması amaçlansa da, vergi tahsilatının ait olduğu devlete transferini gerektirmektedir.

Sistemin özü, vergi sınırlarının devlet sınırlarından alınıp hesap kayıtlarına taşınması suretiyle, devlet sınır kontrollerinin ortadan kaldırılmasıdır.¹⁴³ Sistemin işleyebilmesi için bir “merkezi hesap” açılacak ve tutulan kayıtlara göre üye devletler, bu hesaba borçlanacaklar ya da hesaptan alacaklı olacaklardır.

İthalatı, ihracatına göre fazla olan ülkeler, çıkış ülkesinde vergilendirme rejiminin uygulanmasına sıcak bakmamaktadır. Zira katma değer vergisinin öncelikle ihracatçı ülkeye ödenerek, oradan merkezi hesaba gönderilmesi, daha sonra da tüketimin yapıldığı ülkeye iade edilmesi zaman almaktadır.

İthalatı fazla olan ülkelerin, çıkış ülkesinde vergileme rejimine mesafeli oluşlarının bir diğer nedeni ise, ithal edilen ürünün satılmayıp, ithalatçı tarafından tüketilmesi durumu ile ilgilidir. Bu durumda ithal eden ülkede vergilendirme olmamakta, ihracat yapan ülkede alınan vergiler, nihai vergi haline dönüşmektedir.¹⁴⁴

Aynı durum kuşkusuz ki, Türkiye için de geçerlidir. Türkiye, Avrupa Birliği ile olan ticaretinde, ithalatı ihracatından fazla olan bir ülkedir. Avrupa Birliği’nde

¹⁴³ TUNÇ Ergül, op. cit. s. 46

¹⁴⁴ BİLİCİ, “Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)”, op. cit, s. 216

günümüzde uygulanan varış ülkesi prensibi geçici bir rejimdir.¹⁴⁵ Bu durumda Clearing sisteminin uygulanması Türkiye'nin aleyhine olan bir uygulama olacaktır. Türkiye'nin bu sistemden etkilenmemesi için şimdiden önlemler alınmalıdır.

6. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Şartları

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi indiriminin bir hak olduğu vurgusu, tüm mevzuat ve içtihatlarda sıklıkla yapılmaktadır. Ancak indirim hakkının herkes tarafından, her faaliyet ve işlem için, hiçbir usule bağlı olmadan, her koşulda kullanılabilen bir hak olduğunu söylememiz mümkün değildir.

Katma değer vergisinde indirim hakkı şartlarının tespitinde iki önemli kaynak karşımıza çıkmaktadır. Bu kaynakların ilki, 2006 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Direktifi'dir. Katma Değer Vergisi Direktifi bu şartların belirlenmesinde bazı kıstaslar getirmiştir. Katma değer vergisinde indirimin şartlarını belirleyen diğer kaynak ise ABAD Kararlarıdır. ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin dışına çıkan üye devletlerin uygulamalarının masaya yatırıldığı yargılamalarında, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde yer alan ve indirim hakkının amacına uygun kullanılmasını sağlayan şartlarını yorumlamakta ve içtihatlarında bu doğrultuda ilkeler getirmektedir.

Avrupa Birliğinde katma değer vergisi indiriminin amacını incelediğimiz bölümde, üretim amaçlı olarak ekonomik faaliyet gösteren mükelleflerin, bu amaçlarla iktisap ettikleri mal ve hizmetler üzerinde doğan katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaklarını ifade etmiştik. İndirim hakkının

¹⁴⁵ ÖZ, ASLAN, op. cit. s. 158

amacını belirleyen bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi Direktifi indirim hakkının kullanılabilmesi için, mükellefiyet ve üretim amaçlı ekonomik faaliyet şartlarını getirmiştir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin, indirim hakkının kullanılması için ayrıca faturaya, dönemselliğe ilişkin şekli şartları getirdiğini de görmekteyiz.

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi indiriminin şartlarının belirlenmesinde kaynak teşkil eden diğer kurum olan ABAD ise, indirim hakkının kullanılmasına yönelik olarak Katma Değer Vergisi Direktifi'nden farklı şartlar getirmemektedir. Avrupa Birliği Adalet Divanının getirmiş olduğu yorum ve ölçütler, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen şartları daha anlaşılabilir kılmaktadır. Örneğin Avrupa Birliği Adalet Divanının içtihatlarında getirmiş olduğu *“doğrudan ve dolaysız bağlantı ölçütü”*, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin öngördüğü şartların yorumlanmasında önemli bir katkı olmuştur.

Yukarıda belirtmeye çalıştığımız nedenlerle Avrupa Birliğinde katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılabilmesi için öngörülen şartları, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen şartlar ile ABAD içtihatlarında belirtilen yorum ve ölçütler olmak üzere iki bölümde incelemekte fayda bulunmaktadır.

6.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin Belirlediği Şartlar

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin katma değer vergisi indirim hakkı için öngördüğü şartların Direktif'in tek bir maddesinde düzenlenmediğini, bu hakkın kullanımına ilişkin düzenlemelerin Katma Değer Vergisi Direktifi'nin çeşitli maddelerinde yer aldığını görmekteyiz.

Buna göre Katma Değer Vergisi Direktifi'nin katma değer vergisi indirimi hakkının kullanılabilmesi için öngördüğü şartlar şunlardır:

6.1.1. İndirim Hakkını Kullanacak Kişi ya da Tüzelkişinin Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmasının Gerekmesi

Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi indirim hakkının temel amacı gereğince, üretim hedefli ekonomik faaliyet gösteren mükellefler, bu amaçlarla iktisap ettikleri mal ve hizmetler üzerinde tahakkuk eden katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaklardır. Mükellef sıfatının değerlendirilmesinde, kişinin faaliyeti karşısında edindiği kazancın hangi sıfat ve statüyü haiz olduğundan çok, ekonomik hayatın gerçeklerinin esas alınması gerekmektedir.

KDV indirim hakkının tanınması Avrupa Birliği KDV ortak sisteminin tarafsız şekilde işleminin koşulu niteliğindedir. Ticari işletmelerin büyük çoğunluğu için ortak sistem tarafsız bir şekilde uygulanacaktır. Çünkü KDV'nin nihai tüketici üzerinde bir vergi olması amacına uygun şekilde, ekonomik faaliyetlerinde kullanmak üzere iktisap ettikleri mal ve hizmetler üzerindeki KDV yönünden indirim hakkına sahip olacakları tartışmasızdır. Ancak kamu kurum ve kuruluşları tamamen veya büyük ölçüde ekonomik faaliyet tanımına oturmayan ve/veya KDV istisna kapsamında yer alan faaliyetler yürütmektedirler. Burada dikkat edilmesi gereken temel husus yine ekonomik faaliyet ölçütü olmaktadır. ABAD'ın

mükellefiyet ve dolayısıyla indirim hakkı yönünden temel yaklaşımında da bu ölçüt esas alınmaktadır¹⁴⁶.

Örneğin Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – Yunan Devleti kararında o dönem yürürlükte olan Altıncı Direktif’in ilgili hükmü gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarının harç, resim gibi kamu maliyesi sıfatları altında ödemeler aldığı ve bu statü diğer hizmet sağlayıcıları karşısında KDV yönünden haksız rekabet avantajı sağlaması halinde, ödemelerin sıfatına ve kurum veya kuruluşun idari statüsüne bakılmaksızın, bu tüzel kişilerin KDV mükellefi sayılacağını hatırlatmıştır.¹⁴⁷

Burada bazı kavramlara açıklık getirmek gerekebilecektir. “Mükellef” kavramı Katma Değer Vergisi Direktifi 9(1) madde hükmünde açıklanmaktadır. Buna göre, “mükellef herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir mahalde ve sonuçları ile amaçlarının ne olduğuna bakılmaksızın bağımsız şekilde yürüten her türlü kişidir” şeklinde tanım yapılmıştır.

Burada kişi kavramının hukuki nitelendirmesini ele aldığımızda gerçek ve tüzel kişilerin yanı sıra, Katma Değer Vergisi Direktifi’nin kapsam ve amaçları yönünden ekonomik faaliyet yürüttükleri ölçüsünde kişi toplulukları da mükellef sıfatı ile değerlendirilmektedir. Örneğin iş birlikleri, ortaklıklar, ortak girişimler tüzel kişilikten yoksun olsalar dahi mükellef sıfatını haiz sayılacaklardır. Avrupa Birliği Adalet Divanının bu konudaki önemli kararlarından birisi Finanzamt Bergisch

¹⁴⁶ BOVARD Ardeshtir, “**Public Bodies and VAT Treatment in a Brief look at the Alternatievs Solutions**”, Lund Üniversitesi, İktisat ve İşletme Fakültesi, Yüksek Lisans Tezi, 2013 Lund İsveç, s.18

¹⁴⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – Yunan Devleti, C-260/98 Esas Sayılı, (ECR I-6537) ve 12.09.2000 Tarihli Kararı

Gladbach – Hundt-Eßwein kararıdır.¹⁴⁸ Evli bir çift müşterek mülkiyetlerinde bulunan taşınmaza ev yaptırmış, erkek eş bu evde bulunan ve mesleki faaliyetlerini yürüttüğü çalışma odası yönünden, evin bu kısmı için yapılan giderlerin ekonomik faaliyete dönük olduğu gerekçesiyle KDV indirimine gitmiştir. Ancak, Almanya vergi idaresi, KDV indirimine konu faturalarda ortak muhatap olarak taşınmaz maliki çiftin gösterildiğini, evlilik birliği mükellef olarak kabul edilmediği için indirim hakkından yararlanılamayacağını ifade etmiştir. ABAD kararında, evlilik birliğinin tüzel kişiliğinden yahut ekonomik faaliyetinden söz edilemese dahi yatırım amaçlı, dolayısıyla ekonomik faaliyete matuf mal veya hizmetler iktisap ettiğinde mükellef sayılacağını ve KDV indirim hakkından yararlanacağını belirtmiştir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı söz konusu kararının 58. paragrafında; “... kendisine ait tüzel kişiliğe sahip olmayan ve Altıncı Direktif anlamında bir ekonomik faaliyeti bizzat yürütmeyen evlilik birliği yatırım mallarını iktisap etmek için hareket ettiğinde evlilik birliğini oluşturan ve müştereken işlem yapan kişiler, Direktif’in amaçları kapsamında iktisap gerçekleştirmiş demektir” diyerek, mükellef kavramını şekli ölçülerin ötesine geçerek, faaliyetin içeriğini ele alarak tanımlama yoluna gitmiştir. Böylece ABAD “mükellef” kavramının düzenlendiği Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 9(1) maddesi hükmünü yeniden yorumlayarak, indirim hakkından daha geniş kesimlerin yararlanmasına olanak sağlamıştır.

¹⁴⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Bergisch Gladbach – Hundt-Eßwein, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı

6.1.2. İndirim Konusu Edilecek Katma Değer Vergisine Ait Mal ve Hizmetlerin Ekonomik Faaliyet Çerçevesinde Gerçekleşmiş Olmasının Gerekmesi

Mükellef kavramının Katma Değer Vergisi Direktifi kapsamında belirlenmesinde en önemli ölçütün “ekonomik faaliyet” kavramı olduğu görülmektedir. “Ekonomik faaliyet” kavramı Direktif’in 9(2) madde hükmünde açıklanmaktadır: “Üreticiler, tacirler ve hizmet sağlayıcıları tarafından yürütülen her türlü faaliyet ve bu kapsamda madencilik ve tarım faaliyetleri ile mesleki faaliyetler ‘ekonomik faaliyetler’ olarak nitelendirilecektir.” Bunun yanında Katma Değer Vergisi Direktifi, ekonomik faaliyetin öğelerini içeren bir tanımı da aynı hükümde ifade etmektedir. Buna göre, “maddi veya gayri maddi malvarlığının gelir elde etmek amacıyla ve süreklilik arz eden biçimde kullanılması” ekonomik faaliyet anlamına gelmektedir. Ekonomik faaliyet kavramının geniş anlamda yorumlanması gerektiği Avrupa Birliği Adalet Divanı tarafından çeşitli kararlarında ifade edilmiştir. Örnek olarak, Avrupa Toplulukları Komisyonu - Hollanda Krallığı kararında¹⁴⁹, Hollanda’da noterlerin ve icra müdürlerinin resmi görevler ifa etmelerine karşın, sürekli biçimde ve bağımsız hareket etmek suretiyle gelir elde ettiklerini ve bu nedenle ekonomik faaliyet içinde bulunduklarını şu şekilde belirtmiştir: “*Bu tanımlar ortaya koymaktadır ki ‘ekonomik faaliyet’ kavramının kapsamı çok geniştir ve serbest meslek icra edilen faaliyetlerin tamamını da kapsamaktadır. Ayrıca bu objektif bir kavramdır. Öyle ki faaliyetin amacına veya sonuçlarına bakılmaksızın,*

¹⁴⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – Hollanda Krallığı, 235/85 Esas Sayılı, (ECR 1471) ve 26.03.1987 Tarihli Kararı, [Paragraf 8]

sadece faaliyetin kendi özelliği veya yapısından kaynaklı şekilde nitelendirme yoluna gitmektedir.”

Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 168. maddesi kapsamında ifade edilen bu koşullar farklı olasılıkları gündeme getirmektedir. Öncelikle, mal ve hizmet iktisap eden kişi bunları ekonomik faaliyetler için kullanıyor olmalı ve iktisap kişisel tüketim amaçlı olarak gerçekleştirilmemiş olmalıdır. Ayrıca mükellef yalnızca yatırımcı olarak hareket etmemeli, iktisap edilen mal veya hizmetleri, mal veya hizmet üretiminde girdi olarak kullanmak üzere iktisap etmiş olmalıdır.

Ancak bazı haller vardır ki, mükellefin kişisel kullanımında olan mal veya hizmetler, zamanla ekonomik faaliyetlerde kullanılır duruma gelebilirler. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın bu konudaki temel kararı Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München kararıdır.¹⁵⁰ Bu karar Topluluk KDV hukukunda Lennartz prensibi olarak bilinen ilkeyi oluşturmuştur. Söz konusu karara göre, mali müşavir otomobil satın almış, bunu önceleri tamamen kişisel amaçlı olarak kullanmıştır. Ancak ertesi yıl otomobili daha çok iş amaçlı kullanmaya başlamış ve bu nedenle, otomobilin satın alınmasından kaynaklı olarak katma değer vergisinden indirim konusu edilmesini talep etmiştir. Vergi dairesi bu talebi otomobilin kişisel kullanım amacıyla satın alındığı, mükellefin iktisap edilen malı kendi kararıyla ekonomik faaliyetlerde kullanmaya başlamasının vergi hukuku açısından bir farklılık doğurmayacağı gerekçesiyle reddetmiştir. Ortaya çıkan uzlaşmazlıkta ABAD mükellefin otomobili ilk yıl münhasıran kişisel ihtiyaçlar için kullanmasının değerlendirme için yeterli olmadığını ifade etmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanı’na göre “... vakadaki tüm haller dikkate alınarak, bu kapsamda, ilgili malların nitelikleri, malların iktisabı ile

¹⁵⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı

mükellefin ekonomik faaliyetlerinde kullanılmaları arasında geçen süre gözetilerek değerlendirme yapılmalıdır.”¹⁵¹ Eğer bu ölçütler ışığında, iktisap edilen malın ekonomik faaliyetler için de kullanılacağı gözetilerek iktisap edildiği anlaşıyor ise, ekonomik faaliyet amaçlı kullanımın yoğunluğuna veya kapsamına bakılmaksızın, iktisabın ekonomik faaliyette kullanma amaçlı olduğu kabul edilecektir ve mükellef tam indirim hakkına sahip olacaktır. Ancak vergi idaresince iktisap edilen bu malın herhangi bir kişisel amaçlı kullanımı tespit edilirse, bu kullanımdan kaynaklanan ve öncesinde indirim konusu yapılan KDV’nin iadesi talep edilebilecektir.

Yukarıdaki kararda yer alan vakaların farklı bir halinin mevcut bulunduğu ve taşınmazlar hakkında verilmiş Wolfgang Seeling – Finanzamt Starnberg kararı¹⁵² konumuza ışık tutabilecek niteliktedir. Söz konusu karara göre, bahçecilik işleriyle uğraşan gerçek kişi mükellef, bir binayı ticari faaliyetlerindeki malvarlığının bir parçasını oluşturacak şekilde arazisi üzerine inşa etmiştir. Ancak inşaat bittikten sonra bu binada kalmaya da başlamıştır. Mükellef dönemsel KDV beyannamesinde bina inşaatı yönünden tam indirim talep etmiş, binada kalmasını da kişisel kullanım olarak beyan etmiştir. Almanya vergi dairesi ise binanın tamamının ekonomik faaliyetler için kullanılmadığı gerekçesi ile katma değer vergisinin tam indirim talebini reddetmiş, ancak kısmi indirime gidilebileceği yönünde işlem tesis etmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanı ise Lennartz prensibi doğrultusunda, “... *mükellef binayı ekonomik faaliyetlerinde demirbaş olacak şekilde inşa ediyor ve daha sonra bunun bir kısmını kişisel amaçlarla kullanıyor ise bir yandan binaya ilişkin inşaat masraflarının tamamı üzerinde KDV indirim hakkına sahip olurken, diğer yandan*

¹⁵¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München Kararı, [Paragraf 21]

¹⁵² Avrupa Birliği Adalet Divanı, Wolfgang Seeling – Finanzamt Starnberg, C-269/00 Esas Sayılı ve 08.05.2003 Tarihli Kararı

kişisel yarar elde etmek için yapılmış masraflar yönünden müteakıl KDV ödemesini yapma yükümlülüğü altına girecektir¹⁵³ değerlendirilmesinde bulunmuştur.

6.1.3. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının, Doğduğu Vergilendirme Dönemi İçerisinde Kullanılmasının Gerekmesi

KDV indirim hakkının kullanılmasına ilişkin şekil şartlarından birisi süreye ilişkindir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 179. maddesi hükmü uyarınca; “mükellef, katma değer vergisi indirimini belirli bir vergi döneminde doğan ve 178. madde hükmüne uygun şekilde kullanılan indirim hakkının geçerli olduğu KDV tutarını, aynı vergi dönemindeki KDV tutarının toplamından indirerek” gerçekleştirecektir. Katma değer vergisi indirimi hakkında genel bir düzenleme niteliğinde olan bu hüküm, ABAD'ın içtihatlarında değerlendirilmiştir.

Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck kararında Avrupa Birliği Adalet Divanı, katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılması yönünden zaman sınırlaması getirilmemesinin, çok sayıda düzeltme yapılması nedeniyle gerek mükelleflerin, gerekse vergi idaresinin iş yükünü arttıracasına¹⁵⁴ ve ayrıca üye devletlerin KDV beyannamelerindeki bilgileri denetlemelerini zorlaştıracasına¹⁵⁵ dikkat çekmiştir.

¹⁵³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Wolfgang Seeling – Finanzamt Starnberg Kararı, [Paragraf 43]

¹⁵⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck Kararı, Paragraf 24

¹⁵⁵ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck Kararı, Paragraf 29

Avrupa Birliği Adalet Divanı Ecotrade SpA – İtalyan Gelir İdaresi kararında¹⁵⁶ ise, katma değęer vergisi indirimi hakkının herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın tanınmasının hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceğini ifade etmiştir. Çünkü böyle bir durum mükellefin vergi statüsünün ve dolayısıyla vergi idaresi karşısında hakları ve yükümlölüklerinin süresiz şekilde uzlaşmazlık konusu edilebilmesine olanak tanıyacaktır.

Ancak Katma Değęer Vergisi Direktifi’nin 180. maddesi hükmü üye devletlere süre yönünden mükelleflere esneklik tanıma yetkisini vermektedir.¹⁵⁷ Dolayısıyla bir tacir, bazı nedenlerle indirim hakkını ilgili vergi dönemi içinde kullanmamışsa, mükellefe KDV’de indirim hakkını kullanabilmesi için ek süre tanınabilecektir.

Katma Değęer Vergisi Direktifi’nin KDV indirim hakkının belli bir dönem içerisinde kullanılması gerektiğine yönelik getirmiş olduğu bu düzenlemenin, vergi idaresi kadar vergi mükellefi lehine de olduğu söylenebilir. Zira KDV’nin doğduğu dönemde indirim konusu yapıılıyor olması, mükellef içinde öngörülebilir bir durumdur. Aksi halde KDV indiriminin uzun süre kullanılmaması nedeniyle oluşabilecek muhasebe karışıklığı, mükellefin bu hakkı tamamen kullanamamasına neden olabilecektir.

Ayrıca Katma Değęer Vergisi Direktifi’nin 180. maddesi hükmünün üye devletlere süre yönünden mükelleflere esneklik tanıma yetkisini veriyor olması, mükellef lehine olan ancak ülkemizde karşılığı olmayan bir düzenlemedir.

¹⁵⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Ecotrade SpA – İtalyan Gelir İdaresi, C-95/07 ve C-96/07 Esas Sayılı, 08.05.2008 Tarihli Kararı

¹⁵⁷ Katma Değęer Vergisi Direktifi’nin 180. Maddesi: “Üye devletler mükellefleri Madde 178 ve 179 kapsamında gerçekleştirmiş bulunmadıkları indirimi gerçekleştirmeleri yönünde yetkilendirebilirler.”

6.1.4. Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Kullanılmasına Esas Dayanak Belgelerin Bulunmasının Gerekmesi

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılmasının şartlarından bir diğeri de, Katma Değer Vergisi Direktifi 178. maddesi hükmünce düzenlenen dayanak belge şartıdır. Bu düzenlemeye göre mükellef, mal ve hizmet iktisap etmesinden kaynaklı katma değer vergisini, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 226. maddesi hükmünde belirtilen içeriğe sahip fatura ile ortaya koyabilmelidir. Diğer dayanak belgeler arasında, iktisabın şekline ve tâbi olduğu hükümlere göre ithalat belgesi ve üye devletler tarafından belirlenecek diğer belgelerin bulunduğu da Katma Değer Vergisi Direktifi kapsamında ifade edilmektedir.

Fatura, ithalat belgesi ya da diğer dayanak belgelerin içerik öğeleri arasında, gerek mal veya hizmeti tedarik eden mükellefin, gerekse mal veya hizmeti iktisap eden mükellefin KDV kimlik numaraları ile birlikte, ödenecek katma değer vergisi miktarının da yer alması gerekmektedir. Burada ortaya çıkan soru, üye devletlerin ulusal mevzuatında Katma Değer Vergisi Direktifi'nin ilgili maddelerinde belirtilen fatura şartlarına ek içeriğin indirim hakkının kullanılması için gerekli hale getirip getirmeyeceğidir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihat hukuku bu yönden temel ölçütün, üye devletlerce fatura, ithalat belgesi ya da diğer dayanak belgelerin içerik öğelerinin belirlenmesinde, KDV indirim hakkı kullanılmasının ciddi ölçüde engellenmemesi gerektiğini ifade etmiştir. Örnek olarak Léa Jorion (önceki soyadı Jeunehomme) ve

Société anonyme d'étude et gestion immobilière (EGI) – Belçika Devleti kararında¹⁵⁸ ABAD, gerçek kişi tacirin vergi idaresine sunduğu faturalarda, Katma Değer Vergisi Direktifi tarafından öngörülme­yen bilgilerin istenmesini ve indirim talebinin bu gerekçesiyle reddedilmesini değerlendirmiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanına göre “... yukarıda belirtilen koşullar altında indirim hakkının kullanılması yönünden Altıncı Direktif, belirli bilgileri içeren faturanın temin edilmesinden öte bir düzenleme içermemektedir. üye devletler katma değer vergisinin doğru tarhiyatı için ve vergi makamlarının denetimine olanak sağlanması amacıyla başkaca bilgilerin de fatura içeriğine eklenmesini düzenleyebilirler.”¹⁵⁹ Belirtmek gerekir ki bu türden düzenlemeler ancak ifade edilen amaçlarla sınırlı olabilir. Buna göre, “.... ek bilgilerin talep edilmesi katma değer vergisinin doğru tarhiyatı ve vergi makamlarının denetimine olanak sağlanması için gerekli olan kapsamdan ibaret olacaktır. Ayrıca bu türden ek bilgilerin istenilen miktar (sayısı) veya teknik nitelik açısından indirim hakkının kullanılmasını uygulamada imkânsız veya fazlasıyla güç hale getirecek özellikte olmaması gereklidir”.¹⁶⁰ ABAD’ın Léa Jorion kararı, fatura, ithalat belgesi ve diğer dayanak belgelerin içeriğinin indirim hakkını engellemeyecek şekilde düzenlenmesi gerektiği konusunda üye devletlere yol gösterici niteliktedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 180. maddesi hükmü, üye devletlere fatura şartında istisna getirme yetkisini tanımaktadır. Buna göre, üye devletin gerekli düzenlemeyi yapması halinde, Avrupa Birliği içinde sınır ötesi mal iktisabı yapan mükellefler Katma Değer Vergisi Direktifi hükümlerine uygun

¹⁵⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Léa Jorion (önceki soyadı Jeunehomme) ve Société anonyme d'étude et gestion immobilière (EGI) – Belçika Devleti, C-123/87 Esas, 14.08.1988 Tarihli Kararı

¹⁵⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Léa Jorion (önceki soyadı Jeunehomme) ve Société anonyme d'étude et gestion immobilière (EGI) – Belçika Devleti, Kararı, Paragraf 16

¹⁶⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Léa Jorion (önceki soyadı Jeunehomme) ve Société anonyme d'étude et gestion immobilière (EGI) – Belçika Devleti, Kararı, Paragraf 17

düzenlenmiş faturayı bulundurma şartı gerekmeksizin katma değer vergisinde indirim hakkını kullanabileceklerdir. Bu durumda iktisaptan kaynaklı ödemenin yapılmasıyla birlikte mükellefin katma değer vergisi ve matrah miktarı da belirtilmiş olacağı için, üye devletin ayrıca bir dayanak belge talep etmesine gerek olmayacaktır.

6.1.5. Avrupa Birliği'ne Gerçekleştirilen İthalatta, İthalat Belgesinin Bulunmasının Gerekmesi

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 178 (e) maddesi hükmü uyarınca, mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını kullanabilmesi için gerekli dayanak belgelerden bir diğeri ise ithalat belgesidir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (e) maddesi hükmü uyarınca, ilgili mal veya hizmetler, mükellefin vergilendirilmiş işlemleri için kullanıldıkları ölçüde, mükellef söz konusu işlemleri ifa ettiği üye devlete ithal edilmeleri nedeniyle, bu mal veya hizmetler üzerinde ödediği yahut ödemekle yükümlü bulunduğu katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaktır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 178 (e) maddesi gereğince mükellefin doğan indirim hakkını kullanabilmesi için ithalat belgesinin, alıcı veya ithalatçı olarak mükellefi belirten ve ithal edilen mal veya hizmet üzerindeki katma değer vergisi tutarını ya da bu tutarın hesaplanmasına olanak tanıyan verileri içeren nitelikte olması gereklidir. Ülkemizde katma değer vergisi indirimi için gerekli olan şekil şartlarını içeren hükmü, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 178(e) maddesi hükmüne paralel düzenlenmiştir. KDVK'nın 29. maddesinin (a) bendinde, yapılan

teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisinin gösterilmesi zorunluluğu yer almaktadır. KDVK'nın 34. maddesinin ilk fıkrasında da “yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir” denmektedir.

Avrupa Konseyi'nin 282/2011 (EU) Yönetmeliği 52. maddesi hükmü, indirim hakkının kullanılabilmesi için ithalat belgelerinin, kâğıt üzerinde olabileceği gibi elektronik ortamda da hazırlanabileceğini düzenlemektedir. Ülkemizde de e-fatura ile ilgili düzenlemeler yürürlüğe girmiştir ve e-fatura ve e-defter kullanımı aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir.

6.1.6. Avrupa Birliği İçinde Yapılan (Topluluk İçi) İktisaplarda, Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Düzenlenmesinin Gerekmesi

Katma Değer Vergisi Direktifinin 178(c) maddesi hükmü, Avrupa Birliği içi iktisaplarda uygulanacak şekil şartlarını düzenlemektedir. Bu düzenleme uyarınca mükellefin, diğer şartları taşımak koşuluyla, katma değer vergisi indirim hakkını kullanabilmesi için gerekli dayanak belgeler olarak, Avrupa Birliği içi iktisaba ilişkin faturanın yanı sıra, KDV beyannamesinde, Avrupa Birliği içi iktisap sonucunda oluşan katma değer vergisi tutarını hesaplamak için gerekli tüm verileri sunma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Ülkemizde de katma değer vergisi indirimi KDV beyannamesi ile gerçekleştirilmektedir. KDV beyannamesinde mükellef tarafından düzenlenen ve

katma değer vergisinin matrahına dayanak teşkil eden faturalara ilişkin bilgiler yer alır iken, mükellefin faaliyetine ilişkin iktisap ettiği mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini de indirim konusu yapmak üzere KDV beyannamesinde yer vermesi gerekmektedir.

6.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Belirlediği Şartlar

Katma değer vergisinde indirim hakkının üye devletlerde uygulanması esnasında yaşanan hukuki uyuşmazlıklar ABAD'ın önüne gelmekte ve ABAD, önüne gelen uyuşmazlıkları Avrupa Birliği Direktifleri çerçevesinde karara bağlamaktadır. ABAD, Direktifler çerçevesinde, özellikle de Katma Değer Vergisi Direktifi çerçevesinde kalarak, katma değer vergisi indirimi hakkının üye devletlerce sınırlandırılıp sınırlandırılmadığının tespitine ilişkin yaklaşım geliştirmiştir.

Avrupa Birliği Adalet Divanının geliştirmiş olduğu bu yaklaşım aynı zamanda KDV mükelleflerinin indirim hakkını kullanmada öngörülen şart niteliğine dönüşmüştür. Zira ABAD, önüne gelen uyuşmazlıkta öncelikli olarak KDV indirim hakkının, bu kriterlere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespitine gitmektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanının, KDV'de indirim hakkının kullanımında aradığı şartlardan ilki doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığıdır. Avrupa Birliği Adalet Divanının süreç içerisinde geliştirmiş olduğu bu kıstas, mükellefin KDV'de indirim hakkının kabulünde önemli bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa Birliği Adalet Divanının getirmiş olduğu diğer bir şart ise daha spesifik bir konu ile ilgilidir. Ön ödemenin gerçekleşmiş ancak mal teslimi veya

hizmet ifasının gerçekleşmemiş olması halinde KDV’de indirimin durumuna ilişkin Katma Değer Vergisi Direktifinde doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Ön ödemeli satışlarda mükellefin KDV indirimine hak kazanabilmesi için getirilen kıstaslar da, Avrupa Birliği Adalet Divanı KDV indiriminde öngördüğü şartlardan bir diğerini oluşturmaktadır.

ABAD’ın, mükellefin KDV’de indirim hakkından yararlanmasına ilişkin öngörmüş olduğu şartları şu şekilde açıklayabiliriz.

6.2.1. Doğrudan ve Dolaysız Bağlantının Varlığı

ABAD’ın içtihatlarında getirmiş olduğu yaklaşım doğrudan ve dolaysız bağlantı ölçütüdür. Doğrudan ve dolaysız bağlantının bulunmadığı durumlarda, ABAD mükellefin KDV’yi indirim hakkına sahip olmadığı sonucuna varmaktadır. Doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığı, indirim konusu yapılmak istenen katma değer vergisinin mükellefin ekonomik faaliyetleri yönünden doğrudan gider niteliği taşıyıp taşımadığının tespiti ile anlaşılabacaktır. Avrupa Birliği Adalet Divanı, içtihatlarında indirim hakkının varlığını belirlemek için, iktisap edilen mal ve hizmet ile bu mal ve hizmetin kullanılarak ortaya çıkan sonuç işlemler arasında teşhis edilebilir, tanımlanabilir ve aracısız bağlantı bulunması gerektiğini ifade etmiştir. ABAD’ın getirmiş olduğu bu kıstasa, doğrudan ve dolaysız bağlantı kıstası adı verilmektedir.

Avrupa Birliği’nde katma değer vergisi indiriminin hem şartı hem de kapsamını belirlemede ölçüt niteliğinde olan doğrudan ve dolaysız bağlantı kıstasının varlığını da “nedensellik bağı” ve “genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütü” ile

tespit etmemiz mümkündür. Nedensellik bağı, katma değer vergisi indirim hakkının amacı ile doğrudan ilgili bir yaklaşım sunmaktadır. KDV indirim hakkının amacı, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştiren katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmaktır. Nedensellik bağı ölçütü, katma değer vergisi indiriminin, mükellefin vergi yükünden tamamen kurtulmasına hizmet edip etmediğinin tespitine ilişkin bir yaklaşım getirmektedir.

Nedensellik bağı ölçütünün yeterli görülmediği durumlarda ise genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütü devreye girmektedir. Genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütüne göre, malın veya hizmetin iktisap edilmesi ile bağlantılı gider kalemleri hangi başlık altında nitelendirilirse nitelendirilsin, ortaya çıkan sonuç işlemin maliyetine, dolayısıyla bedeline yansıyor ise doğrudan ve dolaysız bağlantı varsayılacaktır.

Avrupa Birliği Adalet Divanının Customs & Excise – Midland Bank plc kararı¹⁶¹ katma değer vergisi indirim hakkından yararlanma şartı olan doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığının tespiti için nedensellik bağı ölçütünün yeterli görülmediği ve genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütünün devreye sokulduğu önemli bir karardır. Söz konusu davada İngiltere merkezli bir banka hisse satışı işlemleri konusunda yalnızca yatırımcı olarak hareket eden Avrupa Birliği dışı bir kişiye bankacılık hizmetleri sunmaktadır. İngiliz vergi idaresi, bankanın bu işlemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan uzlaşmazlığı gidermek amacıyla yapılan masrafların bankanın vergiye tâbi ve dolayısıyla katma değer vergisi indirim hakkını doğuracak faaliyetleriyle doğrudan ve dolaysız bağlantı içinde olmadığını, bunların ancak bankanın genel faaliyetleri kapsamında yer tutacağını ve dolayısıyla KDV

¹⁶¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Customs & Excise – Midland Bank plc, C-98/98 Esas, ECR I-4177 Sayılı ve 08.06.2000 Tarihli Kararı

indirim hakkına konu olmayacağını ileri sürmüştür. Avrupa Birliği Adalet Divanı ise kararını, Birinci Direktifin 2. maddesi; *“Her bir işlemde, mal ve hizmetlerin bedellerine bu mal ve hizmetler için geçerli oran uygulanarak hesaplanacak katma değer vergisi, muhtelif gider kalemleri tarafından doğrudan meydana getirilen katma değer vergisi miktarı indirildikten sonra ödenebilir hale gelecektir”* düzenlemesine dayanmıştır. Böylece bu masrafın alınan hizmetlerin kullanıldığı sonuç işlemlerin giderlerinin bir parçası olduğunu belirterek nedensellik bağı yerine maliyet tahsisi yaklaşımını benimsemiş, böylece “muhtelif gider kalemleri” kapsamında nitelendirdiği, davaya konu masraflar üzerinde KDV indirim hakkının doğduğunu kabul etmiştir.

Görüleceği üzere ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifinin katma değer vergisi indirimi için öngörmüş olduğu şartlara, yine Direktifte belirtilen hükümlerin dışına çıkmadan, hayatın olağan akışına uygun ek şart getirmiştir. Katma değer vergisi indiriminin kabulü için, Avrupa Birliği Adalet Divanının kararlarında belirttiği doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığı şartı, kanımızca mükellef lehine işletilebilen bir nitelik taşımaktadır. Zira mükellef, üye devletlerin şekli şartları ile bağlı kalmayacak, KDV’yi indirim konusu yapmayı amaçladığı mal ve hizmetin, yürüttüğü ekonomik faaliyet ile doğrudan ve dolaysız bir bağlantısının olduğunu göstermesi yeterli olacaktır.

6.2.2. Ön Ödemeli Satışlarda Alınan Mal veya Hizmet Kaleminin Açık ve Net Şekilde Tanımlanabilmesi

Ön ödemeli alımlar, Avrupa Birliği'nde KDV indirim hakkı yönünden tartışmalar yaşanmış önemli bir konudur. Katma Değer Vergisi Direktifinin 167 maddesi hükmü uyarınca KDV indirim hakkı, verginin doğduğu anda doğar ve yine Katma Değer Vergisi Direktifinin 63 maddesi hükmü uyarınca ise verginin doğması mal veya hizmetlerin iktisap edilmesi koşuluna bağlıdır.

Nitekim ABAD çeşitli kararlarında, katma değer vergisinin konusunun mal ve hizmetlerin iktisabı olduğunu, bunlara karşılık olarak mal ve hizmet karşılığı ödenen parasal tutarlar olmadığını vurgulamıştır.¹⁶² Ancak ekonomik hayatta her zaman böyle bir kronoloji takip edilmemektedir. Bir başka deyişle, mükellefler iktisap edecekleri mal ve hizmetler için ödeme yaptıktan uzun süre sonra yahut dönemsel olarak bu kalemleri bilfiil elde ediyor olabilirler. Bu süre zarfında yine bu mal veya hizmetler için KDV ödemesi yapmış olacaklardır.

Avrupa Birliği Adalet Divanı ön ödemeli alımlarda indirim hakkının kullanılması konusunu homojen şekilde ele almamıştır. Avrupa Birliği Adalet Divanı'na göre ön ödemeli alımda önemli olan husus, ödeme yapılan mal veya hizmet kaleminin açık ve net şekilde tanımlanabilmesi, dolayısıyla bu ödeme ile ilgili KDV tutarının başka tutarlarla karışmasına ihtimal vermeden saptanabilmesidir. Örneğin mükellefler tedarikçilere peşin ödemeler yaparak dönemsel olarak

¹⁶² Bkz. Avrupa Birliği Adalet Divanı, Commissioners of Customs & Excise - Cantor Fitzgerald International, C-108/99 Esas Sayılı ve 09.10.2001 Tarihli Kararı, Paragraf 17; Avrupa Birliği Adalet Divanı, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd – Commissioners of Customs & Excise, C-419/02 Esas Sayılı ve 21.02.2006 Tarihli Kararı, Paragraf 50.

ihtiyaçlarının bu toplam ödeme içinden karşılanması şeklinde anlaşma yoluna gidebilirler. Bu durumda ön ödemenin hangi kalemler için yapıldığı tespit edilemeyecektir. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın BUPA Hospitals Ltd, Goldsbrough Developments Ltd – Commissioners of Customs & Excise kararında ifade edildiği üzere, “... *uzlaşmazlık konusunda bulunan tipte bir ön ödeme yapıldığında ödeme genel bir toplam şeklinde yapılır ve iktisap edilecek mallar genel ifadelerle ve bir listeye atıfla belirtilir. Bu liste alıcı ve satıcı arasındaki mutabakatla her zaman değiştirilebilir. Yahut alıcı bu listedeki mallardan bir kısmını satın alabilir ya da tarafların mutabakatıyla alımların tamamından imtina edebilir. Bu durumda yapılan ön ödemelerin mal iktisabı için kullanılmayan kısmı kendisine iade edilecektir.*”¹⁶³ Böyle bir halde ön ödemenin yapıldığı kalem tanımlanamayacaktır. Dolayısıyla ödemesi hangi mal ve hizmete ilişkin olduğu saptanamayacağı için ABAD, KDV’de indirim hakkının bu türden ön ödemeler için kullanılamayacağı sonucuna ulaşmaktadır.

Ancak ön ödeme belli bir mal veya hizmet iktisabı için yapılmış, ödemenin ilgili olduğu kalem alıcı ve satıcı arasındaki sözleşmede çeşit, miktar, model gibi yönlerden, açıkça ayırt edilebilecek şekilde ifade edilmiş ise ABAD’ın yaklaşımı ön ödemesi yapılan mal ve hizmete ilişkin KDV’nin indirim konusu yapılabileceği yönündedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın bu konudaki örnek bir kararı, FIRIN OOD kararıdır. FIRIN OOD unlu mamuller üretimi yapan bir Bulgar şirkettir. Tedarikçi bir firmayla 10.000 ton buğday alımı için sözleşme yapmış ve buna ilişkin tutarı peşin ödemiştir. Ancak tedarikçi firma, Bulgar makamları tarafından şart

¹⁶³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, BUPA Hospitals Ltd, Goldsbrough Developments Ltd – Commissioners of Customs & Excise, C-419/02 Esas Sayılı 21.02.2006 Tarihli Kararı, Paragraf 51.

koşulan, tahıl ticareti ruhsatına sahip değildir ve ödeme yapılan buğday FIRIN şirketine hiçbir zaman teslim edilmemiş, ödenen tutar da iade edilmemiştir. Yapılan denetimler sonucunda bu durum ortaya çıkınca vergi idaresi, ödeme yapılan mallar FIRIN şirketi tarafından iktisap edilmemiş olduğu için, indirim hakkının doğmamış olacağı gerekçesiyle, mükellefin KDV beyanındaki indirim yönünden düzeltme emri göndermiştir. FIRIN şirketi bu işleme itiraz etmiştir. Ortaya çıkan uzlaşmazlıkta Avrupa Birliği Adalet Divanı, FIRIN şirketi tarafından ödemesi yapılan malların açıkça tanımlanmış olduğunu ve dolayısıyla, mükellefin bu ön ödeme nedeniyle indirim hakkına sahip olacağını ifade etmiştir.¹⁶⁴

Sonuç olarak, mükellef tanımlanabilir mallar için ön ödeme yapmış olmakla KDV’de indirim hakkını kullanabilecek, ancak ilgili malların mükellef tarafından iktisap edilmeyeceği saptandığında, vergi makamları yapılan indirim yönünden düzeltme yapma yetkisine sahip olacaktır.

Ön ödemesi yapılmış ancak teslim alınmamış mallara ve hizmetlere ait KDV’nin indirim konusu yapılabilmesinin “mal ve hizmet kalemlerinin açık ve net şekilde tanımlanabilmesi” koşuluna bağlanması, “doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığı” gibi mükellef lehine getirilmiş bir şarttır. Zira yukarıda da bahsettiğimiz gibi, ön ödeme halinde KDV’nin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme

¹⁶⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, FIRIN OOD - Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika’ (Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite) C-107/13 Esas Sayılı ve 13.03.2014 Tarihli Kararı; Avrupa Birliği Adalet Divanı her ne kadar mükellefin indirim hakkına sahip olduğunu bildirmiş olsa da, satıcının tahıl ticareti ruhsatına sahip olmadığı ve bu nedenle, verilen sipariş için ve yapılan ön ödeme karşılığında teslimatın gerçekleşmeyeceği açıktır. Bu nedenle Avrupa Birliği Adalet Divanı; “*Uzlaşmazlık konusuna benzer durumlarda, örneğin başvuru mahkeme tarafından temin edilen bilgiler ışığında FIRIN’ın ön ödeme yaptığı malların teslimatının yapılmayacağı apaçık olduğunda, Mütalaanın 35. Maddesinde belirtildiği üzere, KDV iadesi yapılmasından önce, indirim miktarını belirleyen etkenler yönünden bir değişiklik yaşandığı sonucuna ulaşmak gereklidir. Bu nedenle, böylesi bir durumda vergi makamları mükellefin gerçekleştirdiği KDV indiriminde düzeltme gereği görebilirler*” kararına hükmetmiştir.

Katma Değer Vergisi Direktifinde bulunmamaktadır. ABAD, ön ödemesi yapılan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmenin kapısını mükellef lehine aralamıştır.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM MEKANİZMASI

I. GENEL OLARAK TÜRKİYE’DE KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ

Ülkemizde, sekiz ayrı gider vergisi kaldırılarak 1994 yılında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun’u ile yürürlüğe konulan katma değer vergisini, başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere pek çok ülke uygulamaktadır. KDV’nin birçok ülkede tercih edilme sebeplerinden en önemlisi, kuşkusuz ki KDV’nin diğer harcama vergilerine göre daha avantajlı olmasıdır.

Katma değer vergisinde vergi yükü, mal hareketlerinin her aşamasında yaratılan katma değerle orantılı olarak sadece o aşamadaki alıcıya yüklendiğinden, vergi yükü ve finansal maliyet, gider vergilerindeki kadar fazla olmamaktadır.¹⁶⁵ Bu durum katma değer vergisini, vergiden vergi alınan ve mükellefin üzerinde çok ağır bir yük haline gelen vergilerden daha avantajlı ve tercih edilebilir bir konuma sokmaktadır.

¹⁶⁵ Danıştay 11. Dairesi, 1997/2808 E., 1997/4353 K. ve 02.12.1997 Tarihli Kararında katma değer vergisinin bu özelliği şu cümlelerle anlatılmıştır: "Malların ve hizmetlerin her üretim ve dağıtım aşamasında tek oranlı olarak alınan bir muamele vergisi niteliğinde olan katma değer vergisinde esas olan, verginin her aşamada satış bedeli üzerinden hesaplanmasının yanında her üretim ve dağıtım aşamasında yalnızca katma değer vergiye tâbi tutulmasıdır. Buna göre vergi oranı, üretilen malın zincirleme her bir aşamasında meydana gelen katma değere uygulanır. Katma değer ise, hammadde veya ara malı olarak üretim faaliyetine dâhil edilen ya da nihai ürün olarak alındığı halde üretim süreci sonucunda yaratılan net değer şeklinde anlaşılmalıdır. Başka bir ifade ile katma değer, üretim faktörlerinin üretim süreci sonunda yarattıkları değerler toplamıdır. Üretim sırasında yüklenilen katma değer vergisi, üretim süreci sonunda elde edilen ürünün teslimi veya hizmetin ifası nedeniyle tahsil edilen katma değer vergisinden indirilebilmektedir."

KDV'nin mükellef üzerinde bir yük olmasını engelleyen ve tercih edilmesini sağlayan en önemli unsur, indirim mekanizmasıdır. Mal ve hizmet alışlarındaki her aşamada, yüklenilen değerin vergisinin ödenmesi, indirim müessesesi sayesinde gerçekleşmektedir. Zira KDV vergi indirimi müessesesi ile mükellefin mal ve hizmet alırken yüklenmiş olduğu vergiyi, satarken elde ettiği gelir için ödeyeceği vergiden indirerek, sadece elde ettiği artı değerin vergisini ödemesi amaçlanmıştır.

İndirim müessesesinin, katma değer vergisine getirdiği bir diğer avantaj da, katma değer vergisinin otokontrolünün sağlanmasıdır. KDVK'daki hükümlere göre mükelleflerin indirim mekanizmasından yararlanabilmeleri için yüklenilen katma değer vergisinin mükellefiyetle ilgili olması, indirilebilecek nitelikte olması ve fatura veya benzeri belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu düzenleme katma değer vergisinin otokontrol özelliğini korumaya yönelik bir tedbirdir.¹⁶⁶ KDVK'daki bu hükümler nedeniyle, alıcılar indirim haklarından yararlanabilmek için ödemiş oldukları vergilerin, aldıkları malların faturalarında yer almasını istemek zorundadır. Bu durum mükellefler arasında menfaat karşılığı yaratacağından dolayı, mükellefler birbirlerinden fatura ve benzeri belgeleri talep etmektedir. Mükelleflerin birbirlerinden fatura ve benzeri belgeleri talep etmeleri ise KDV indirim müessesesinde otokontrol mekanizmasının işlemlerini sağlamaktadır.

İndirim mekanizması ile ilgili özellikli bir diğer durum ise, bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamının mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olması halidir. Bu durumda aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve dolayısıyla iade edilmeyeceği hüküm altına

¹⁶⁶ Danıştay 4. Dairesi, 2009/6694 E., 2012/458 K. ve 14.02.2012 Tarihli Kararı

alınmıştır.¹⁶⁷ Genel kural böyle olmakla birlikte, bu kuralın istisnaları da bulunmaktadır.¹⁶⁸

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasına ilişkin hukuki dayanak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 29. ila 36. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca KDVK'nın "Kayıt Düzeni" başlıklı 54. maddesi ve "Verginin Gider Kaydedilemeyeceği" başlıklı 58. maddesi de yine katma değer vergisinde indirim konusuna ışık tutacak kanuni düzenlemelerdir.

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasına ilişkin genel düzenleme, KDVK'nın 29. maddesidir. Bu maddeye göre mükellefler, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV ile ithal ettikleri mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden ödedikleri KDV'ni indireceklerdir.

Aşağıda KDVK'nın 29. ve 34. maddeleri ve bu maddelerin gerekçeleri dayanak alınarak; indirim mekanizmasının şartları ve bu hüküm kapsamındaki uygulama konuları ele alınacaktır.

¹⁶⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 2. fıkrası; *"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez."*

¹⁶⁸ Genel kuralın ilk istisnası KDVK'nın 28. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan verginin, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenmesine ilişkindir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi, izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilebilecektir.

İkinci istisnasına ise Kanun'un 32. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tâbi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisi, Maliye Bakanlığı'na tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

II. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİMİN ŞARTLARI

Katma değer vergisinde indirim, mükellef açısından bir hak niteliğindedir. Ancak mükellefin bu hakkı kullanabilmesi, mevzuata göre bir takım şartların varlığına bağlanmıştır. KDVK'nın 29. ve 34. maddede düzenlenen hükümlere göre, KDV'de indirim yapılabilmesi için; gerçek usulde KDV mükellefi olunması, yüklenilen KDV'nin mükellefiyetle ilgili olması, yüklenilen KDV'nin indirilebilecek nitelikte olması, KDV'nin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzunun yasal defterlere kaydedilmesi, mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV'nin gerçekte yüklenilmiş olması, ithal olunan mal ve hizmetlerde KDV'nin ödenmiş olması gerekir.

Danıştay'a göre de katma değer vergisinin indirilebilmesi için Kanun'da belirtilen şartların varlığı aranmalıdır. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. KDVK'nın indirim için aradığı şekil şartları Kanun'un 34. maddesinde hükme bağlanmış olup, bunlardan bir tanesi de katma değer vergisi üzerinde gösterilen mal ve hizmetlere ait alış faturalarının kanuni defterlere kaydedilmesidir. Burada amaç, indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesidir. Bu şartlardan herhangi birisinin, 213 sayılı Kanun'da belirtilen mücbir sebepler mevcut olmamasına rağmen yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır.¹⁶⁹

¹⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, 2009/9359 E, 2012/3655 K. ve 22.06.2012 Tarihli Kararı

Aşağıda katma değer vergisinde indirim şartları başlıklar halinde incelenirken, alt başlıklarda indirim mekanizmasının uygulanmasını sağlayan araçlar, karşılaşılan sorunlar daha da detaylandırılarak incelenmeye çalışılacaktır.

1. Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi Mükellefi Olmalı

Katma değer vergisi indiriminden yararlanılabilmesinin ön koşulu, mükellefin gerçek usulde vergiye tâbi olmasıdır. KDVK'da, aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin gerçek usulde vergilendirileceğini belirtmektedir.¹⁷⁰

Ancak katma değer vergisi mükellefinin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde indirim söz konusu olacağı için, basit usulde vergilendirilenlerin durumu ile gerçek usulde mükellefiyet öncesinde yapılan mal ve hizmet alımlarında veya mükellefiyetin sona ermesinin ardından yahut mükellefiyetin şekil değiştirmesi hallerinde indirimin yapılıp yapılamayacağı konularını tartışmak gerekecektir. Zira KDVK, KDV mükellefinin gerçek usulde vergilendirileceğini belirtse de, bazı koşulların gerçekleşmesi halinde, basit usulde vergilendirilenlerin KDV indirimine tâbi olabileceğine ve basit usulden gerçek usule geçen mükelleflerin KDV indiriminin durumuna ilişkin tartışmalar bulunmaktadır.

1.1. Basit Usulde Vergilendirilenlerin Katma Değer Vergisi İndirimi

Koşulu

Gerçek usulde vergilendirme; mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri için düzenledikleri belgeler üzerinde hesapladıkları KDV'den, bu işlemler için alış

¹⁷⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu 37. madde

vesikaları üzerinde gösterilen KDV'nin indirilmesi ve varsa bakiye verginin vergi dairesine ödenmesi olarak tanımlanabilir. Kurumlar vergisi mükellefleri; ticari, zirai, sınai faaliyet ve serbest meslek faaliyetlerinden dolayı gelir vergisi yönünden gerçek usulde vergilendirilenler ile KDV'nin konusuna giren işlemleri yapan gerçek ve tüzel kişiler gerçek usulde KDV mükellefleridir.¹⁷¹

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal teslim ve ifaları ise, KDV istisna kapsamında tutulmuştur. Bu mükelleflerin KDVK'nın 30/a maddesine göre, katma değer vergisinden indirim hakları bulunmamaktadır. Ancak basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, KDVK'nın 18/1 maddesine¹⁷² göre istisnadan vazgeçmeleri halinde, bu mükellefler mal ve hizmet alımları ile giderleri nedeniyle yüklendikleri KDV'yi indirebileceklerdir.¹⁷³

1.2. Basit Usulden Gerçek Usule Geçenlerin Stoklarında Yer Alan Mallara Ait Katma Değer Vergisi İndirimi

KDVK'nın 29/1-c maddesinde, götürü veya telafi edici usulde vergiye tâbi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

¹⁷¹ AKMAZ op. cit. s. 61'den TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep: **“Türk Vergi Sistemi”**, İzmir 2007, s. 326

¹⁷² KDVK 18/2 madde (Değişik: 5228 - 16.7.2004 / m. 16 - Yürürlük m. 61/5) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

¹⁷³ KIZILOĞLU **“Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”**, op. cit. s. 1257

Gelir Vergisi Kanun'un 46, 47 ve 48. maddelerinde değişiklikler yapılarak ticari kazancın tespitinde götürü usulde vergilendirme esası 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılarak "basit usulde vergilendirme" esasına geçilmiştir. Burada kayıt dışı ekonominin kayda alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilendirmede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması amaçlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu değişikliğe paralel olarak KDVK'nın "Götürü Usulde Vergilendirme" ile ilgili 38. maddesi 4369 Sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁷⁴

KDVK'nın 29/1-c maddesinde ise "götürü ve telafi edici usul" ibaresi yer almaktadır. Yani götürü usul yerine ihdas edilen "basit usul" ibaresi bulunmamaktadır. Madde hükmünde bu doğrultuda bir değişiklik de yapılmamıştır. Bunun nedeni ise, basit usulde vergilendirilen mükelleflere de başlangıçta katma değer vergisi indirim hakkı verilmiş olmasıdır.

01.07.2003 tarihinden önce, Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'ne tâbiydi ve bu KDV indirilebilmekteydi. Ancak 01.07.2003 tarihinde KDVK'nın 17/4-a maddesinde 4842 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle basit usulde vergilendirilen

¹⁷⁴ Bu konu ile ilgili olarak yayımlanan 72 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde; basit usulde vergilendirme kapsamına alınan mükelleflerin KDV açısından gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin tâbi olduktan usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilecekleri açıklanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerini yürürlükten kaldıran Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "B. Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar" başlığının "13. Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin KDV Karşısındaki Durumu" alt başlığında basit usulde vergilendirme kapsamına alınan mükelleflerin, katma değer vergisi karşısındaki durumu şu şekilde ifade edilmiştir; "3065 sayılı Kanun'un (17/4-a) maddesi uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu'na göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiş olup bu mükellefler tarafından KDV Beyannamesi verilmeyecektir. Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bu Kanun kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında ise genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanacağı tâbidir."

mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifaları KDV’nden istisna edilmiş ve bu mükelleflerin indirim hakları kaldırılmıştır.

KDVK’nın 29/1-c madde hükmünde “basit usul” ibaresinin yer almaması nedeniyle, basit usulden gerçek usule geçenlerin stoklarında yer alan mallara ait KDV’nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı konusu tereddüt oluşturmuştur. Bu konuya açıklık getirecek bir kanun değişikliği de yapılmamıştır.

Kanımızca bu düzenleme değiştirilmese dahi, uygulamada sorun yaşanmaması gerekmektedir. Zira KDVK’nın genel prensibi, Kanun’da aksi belirtilmediği müddetçe mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin KDV’nin indiriminin yapılabilmesini öngörmesidir. Kaldı ki, götürü usulün yerine basit usulün getirildiği hususu dikkate alındığında, herhangi bir değişiklik yapılmamış olsa dahi, madde hükmünün basit usulden gerçek usule geçenlere de uygulanmasında herhangi bir problem bulunmamaktadır¹⁷⁵. Vergi idaresi konuyla ilgili tayin ettiği özelgesinde¹⁷⁶ benzer görüşleri ifade etmiştir.

¹⁷⁵ KIZILOP op. cit. s. 1267

¹⁷⁶ GİB, Balıkesir Vergi İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.10.15.01-KDV-2011/107-1326/-8 Sayılı ve 25.01.2012 Tarihli Özelgesi “*Basit usule tâbi iken gerçek usule geçen mükelleflerin devreden stokları nedeniyle yüklenmiş oldukları KDV’yi çıkaracakları envantere göre Kanun’un 29/1-c maddesi çerçevesinde indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak söz konusu verginin daha önce gider hesaplarında gösterilmesi halinde bu hesaplarda gerekli düzeltmenin yapılacağı tâbidir.*”

2. Yüklenilen Katma Değer Vergisi, Mükellefiyetle İlgili Olmalı

2.1. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Kullanacak Mükellefe İlişkin Yasal Mevzuat ile Danıştay’ın ve Vergi İdaresinin Görüşleri

2.1.1. Yasal Mevzuat

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29. maddesinin ilk fıkrasında “Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun’da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler” hükmü ile katma değer vergisinde indirim hakkının sadece, KDV mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir.¹⁷⁷

Bu hükmü tersten okuduğumuzda ise yüklenilen katma değer vergisinin mükellefiyeti doğuran faaliyetle ilgili olması gerekmektedir. Örneğin bir avukatın, evine aldığı bilgisayar nedeni ile yüklendiği KDV’yi, hukuk bürosuna almış gibi indirim konusu yapması kabul edilmemektedir.

Mükelleflerin yaptıkları harcamaların kayıtlarda gösterilebilmesi için, VUK’ta sayılan belgelerle belgelendirilmesi ve belgelerin VUK’un 227 ve 230. maddelerine göre mükellefler adına düzenlenmiş olması gerekir.

¹⁷⁷ BAYAZITLI Ercan, **“Başkası Adına Düzenlenen Fatura veya Benzeri Belgelerde Gösterilen KDV’nin İndirilip İndirilemeyeceği”**, Vergi Raporu, Yıl: 5, Nisan-Mayıs 1997, s. 6

2.1.2. Danıştay'ın Görüşü

Danıştay içtihatları da KDV'de indirimın mükellefiyete bağlı bir hak olduğunu sıklıkla belirtmektedir¹⁷⁸. Doğal olarak da Danıştay'ın, "Mükellef kendi adına düzenlenmeyen faturadaki KDV'yi indirim konusu yapamaz" kararı¹⁷⁹ da mevcuttur. Ancak Danıştay'ın bu kararının yanı sıra; mükelleflerin adlarına düzenlenmeyen faturalardaki KDV'yi indirip indiremeyecekleri konusunda farklı kararı da bulunmaktadır.

Danıştay bir kararında¹⁸⁰; "... fatura başka bir şahıs adına düzenlense dahi bu fatura veya benzeri vesikada gösterilen KDV'nin, malın veya hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirim konusu yapılabileceği, aksi bir düşüncenin indirilmeyen KDV'nin mükellefin üzerinde kalma sonucunu doğuracağı, bunun ise katma değer vergisinin yansıtılabilirlik ilkesine ters düşeceği"ni belirterek, indirim için faturanın mükellef adına düzenlenmesinin gerekmediğini belirtmiştir.

Danıştay, başka bir kararında ise, fatura ortaklardan birinin adına düzenlenmekle birlikte, ortaklık defterine kaydedilerek, ortaklık beyannamesiyle beyan edildiğinden ve faturanın ortak adına düzenlenmesi, malların ortaklık adına alındığı gerçeğini değiştirmeyeceğinden, bu şekilde düzenlenen faturalara ait KDV'nin indirimine karar vermiştir.¹⁸¹

¹⁷⁸ Danıştay 11. Dairesi, 1997/3362 E., 1999/48 K. ve 11.01.1999 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1992/3007 E., 1993/507 K. ve 11.02.1993 Tarihli Kararı

¹⁷⁹ Danıştay 11. Dairesi, 1995/5250 E., 1997/389 K. ve 04.02.1997 Tarihli Kararı

¹⁸⁰ Danıştay 9. Dairesi, 1993/2595 E., 1994/2333 K. ve 12.5.1994 Tarihli Kararı

¹⁸¹ Danıştay 11. Dairesi, 1997/3677 E., 1999/894 K. ve 02.03.1999 Tarihli Kararı

2.1.3. Vergi İdaresinin Görüşü

Vergi idaresi, başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin mal ve hizmetin gerçek alıcısının kayıtlarda gösterilmesi mümkün olmadığından, bu belgelerde gösterilen katma değer vergisinin de, adına belge düzenlenmeyen mal ve hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirilemeyeceği görüşündedir.¹⁸²

Bazı durumlarda ise, mülkiyet bir başkasına ait olsa bile, mükellef faaliyetini sürdürebilmek için kiralanan kıymetler üzerinde kiracı tarafından zaman zaman fonksiyonel değişiklikler ve değer artırıcı harcamalar da yapmaktadır. Kiracının, kiralanan gayrimenkulün değerini artıran bu harcamaları, özel maliyet bedeli olarak tanımlanmaktadır.

Özel maliyete konu harcamalar dolayısıyla yüklenilen KDV ise indirim konusu edilmektedir. Nitekim vergi idaresi de, çıkarmış olduğu özelgesinde, bu KDV'lerin indirim konusu yapılabileceği yönünde karar vermiştir.¹⁸³

2.2. Mükellefiyet Tesis Ettirilmeden Önce İşle İlgili Yapılan Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Katma Değer Vergisi İndiriminin Durumu

Mükellefiyet tesis ettirilmeden iş ile ilgili yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV'nin indirilmesi meselesi tartışmalı bir durumdur. Zira KDV'de indirimden yararlanacak kişinin, indirim tarihinde nihai tüketici konumunda bulunmaması, KDV mükellefi olması gerekmektedir.

¹⁸² Maliye Bakanlığı, 21499 Sayılı ve 26.05.1997 Tarihli Özelge

¹⁸³ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-61137 Sayılı ve 16.06.2015 Tarihli Özelge

Mükellefiyet kaydının yapıldığı ve başlanılacak faaliyetle ilgili, geçmiş yıl tarihini taşıyan alım ve gider faturalarının bulunduğu durumlarda bir takım tereddütler oluşmuştur. Bu tereddütler KDV'nin indirilemeyeceği ya da indirilebileceğine ilişkindir

KDVK'da indirimin şartları olan 29. ila 34. maddeleri arasında, indirim konu olan mal ve hizmetin alımının, mükellefiyet kurulmadan önceki döneme dayanmasına engel teşkil eden bir hüküm bulunmamaktadır. Mükelleflere işe başlanılmadan, işle ilgili mal ve hizmet satın alamayacakları gibi bir zorunluluk getirecek hukuki düzenleme de zaten ticaret ve serbest rekabet kurallarına aykırılık teşkil edecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 219/a maddesi "Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir" demektedir. Bu hükme göre yapılan masraflar veya mal ve hizmet alımları başlanılacak işle ilgiliyse ve fatura veya benzeri belgelerle tevsik edilebiliyorsa, bu belgeler faaliyete başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilebilir.

KDVK'nın 29/3 maddesi gereği, KDV indirimi bakımından bu belgelerin, mükellefiyet tesis edildiği yılın sonuna kadar defterlere kaydedilmesi mümkündür. Söz konusu belgelerin yasal defterlere, işe başlamaya müteakip 10 gün içinde değil de, mükellefiyetin tesis ettirildiği yılın sonuna kadar kaydedilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV, ancak belgelerin yasal defterlere kaydedildiği aya ait katma değer vergisi beyannamesinde gösterilerek indirilebilir. Ancak belgelerin

deftere 10 günü aşkın sürede kaydedilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesine göre birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.¹⁸⁴

Mükellefiyet tesisinden önce satın alınan demirbaşlara ait katma değer vergisi, KDVK'nın 31. maddesine göre, bu kıymetlerin aktife alındığı veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 yıl içinde 3 eşit miktarda indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiş olmakla beraber, bu düzenleme, 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunu'nun 82/5-d maddesi ile 01.01.1999'dan itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

213 sayılı VUK'da da, KDVK'da olduğu gibi, mükellefiyet tesis ettirilmeden önce başlanılacak faaliyetle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarının ne şekilde işleme tâbi tutulacağı konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, VUK'nun 154, 219, 282 ve 320. maddelerinin birlikte değerlendirilmesi halinde, mükellefiyet tesis ettirilmeden önce satın alınan mal ve hizmetler ile diğer giderlere ait belgelerin, yapılacak faaliyetle ya da başlanılacak işle ilgili olması şartıyla, işe başlanılmasını müteakip 10 gün içinde yasal defterlere kaydedilmesinin mümkün bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda bu belgelerde yer alan KDV de, belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, konumuzla doğrudan ilgili olmamakla birlikte, vermiş olduğu bir karar yol gösterici olabilir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, ticari işletmenin aktifinde kayıtlı bulunmayan, ancak işletmede kullanıldıkları tartışmasız olan taşıtlara ait giderlerin gayrisafi kazançtan indirilmesini Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesinin 1 numaralı bendine göre

¹⁸⁴ KIZILOT op. cit. s. 1266

ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için zorunlu giderler kapsamında mümkün görmüştür.¹⁸⁵ Danıştay'ın ticari faaliyetlerde mal ve hizmet alımına bakışı, bu mal ve hizmetlerin ticari faaliyete yönelik olup olmamasına göre şekillenmektedir. Mükellefiyet öncesi şirket faaliyetlerine yönelik yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin katma değer vergisi de bu bakış açısıyla değerlendirildiğinde indirim konusu yapılabilecektir.

Vergi idaresinin konuya ilişkin uygulaması da bu yöndedir. Vergi idaresince verilen bir özeltede de mükellefiyet tesis ettirilmeden önce satın alınan mal ve hizmetlere ait belgelerin yapılacak faaliyetle ilgili olması ve işe başlanılmasını müteakip yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla, faturada gösterilen KDV'nin indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.¹⁸⁶

Belirtmek gerekir ki kuruluştan önce yapılan gider, emtia veya demirbaş alımlarında ödenen KDV'nin indirimi ile ilgili olarak yaptığımız açıklamalar, yapılan gider ile mükellefiyet tesisinin aynı yıl içinde olması durumunda geçerlilik teşkil etmektedir. Yapılan gider veya emtia alımı ile mükellefiyet tesisi aynı yılda değil ise, yani mükellefiyet tesisi bir sonraki yıla sarkıyor ise durum farklı sonuçlar doğuracaktır. Bu durumda kuruluştan önce yapılan giderler veya emtia alımları için ödenen KDV, indirim konusu yapılamayacaktır.

¹⁸⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/85 E., 1998/3000 K. ve 23.10.1998 Tarihli Kararı

¹⁸⁶ GİB, Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-MUK-2011-37-66 Sayılı ve 31.01.2012 Tarihli Özelge;
GİB, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-206 Sayılı ve 21.02.2012 Tarihli Özelge

2.3. Gelecek Yıllara İlişkin Peşin Ödenen Giderlerde Katma Değer Vergisi İndirimi

İşyeri kirası ya da dergi abonelikleri gibi gelecek hesap dönemlerine sarkan kimi giderlerin bedellerini mükellefler peşin ödeyebilmektedir.

Hesap döneminde ödenmiş olmakla beraber, gelecek hesap dönemlerini de kapsayan peşin ödenmiş giderlerin gelecek yıllara isabet eden kısımları Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesine göre mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilerek değerlenmek suretiyle, ilgili bulundukları yılların gideri olarak, ilgili yıllar kâr zararlarının tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu şekilde, peşin ödenen giderlerin cari yıla isabet eden kısmı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre cari yılın safi kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmaktadır.

Gelecek yıllara ait olsa dahi, faaliyetlere ilişkin olarak peşin ödenen ve faturaya bağlanan giderlere ilişkin KDV, Kanun'un 29 ve 34. maddeleri gereği, düzenlendiği takvim yılı aşılmamak şartıyla faturanın yasal defterlere kaydedildiği ay beyannamesinde indirilebilir.

Nitekim Danıştay kararlarında, mükellefin indirim hakkının; KDVK'nın 29. maddesinin 3. fıkrasında da belirtildiği üzere, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla kullanılabileceği belirtilmiştir.¹⁸⁷ Zira aksi bir durum Kanun'da belirtilen emredici hükmün çiğnenmesine neden olabilecektir.

¹⁸⁷ Danıştay 11. Dairesi, 1997/286 E., 1998/1029 K. ve 16.03.1998 Tarihli Kararı; Danıştay 9. Dairesi, 1997/5653 E., 1998/3636 K. ve 14.10.1998 Tarihli Kararı

2.4. İşi Bırakan Mükelleflerin İndiremedikleri Katma Değer Vergisinin Durumu

İşletmeler zaman içinde, ticari hayatın getirdiği kimi nedenlere dayalı olarak; sektörden çekilme, ekonomik kriz, tasfiye, devir, birleşme vs. nedenlerle faaliyetini sonlandırmak zorunda kalabilmektedirler. Faaliyetini sona erdiren işletmenin en son döneme ilişkin verdiği KDV beyannamesinde indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin bulunması, bir başka ifade ile yüklenilen KDV'nin, hesaplanan KDV'den daha fazla olmasına bağlı olarak sonraki döneme devreden KDV'nin bulunması halinde, yüklenilen ancak indirim konusu yapılamayan KDV'nin akıbeti sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

KDVK'nın 29/2 hükmünden de anlaşılacağı üzere, bir vergilendirme döneminde yüklenilen vergilerin, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den fazla olması halinde, aradaki farkın verginin indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmesi gerekmektedir. Ancak, işi bırakan mükelleflerin indiremedikleri KDV'yi, işi bırakmaları nedeniyle indirilmek üzere sonraki dönem devretmeleri mümkün değildir.

Vergi idaresi uygulamaları da bu istikamettir¹⁸⁸. Danıştay da kararlarında¹⁸⁹ işi bırakan mükellefin indirim hakkından yararlanamayacağını şu cümlelerle ifade etmiştir: *“KDV’ya göre iade ancak Kanun’un 328. maddesinde sayılan tam istisnalar ile 29/2. maddesinde belirtilen temel gıda maddesi teslimleri nedeniyle*

¹⁸⁸ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-1875 Sayılı ve 25.10.2011 Tarihli Özelge; *“İşin bırakılması veya şirketin tasfiyesi dolayısıyla indirim konusu yapılamayan KDV, sonraki döneme devreden KDV olarak kalacaktır. Sonraki döneme devreden KDV’nin, iade hakkı doğuran bir işlem bulunmaması kaydıyla, iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır”*

¹⁸⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1992/296 E., 1993/68 K. ve 30.04.1993 Tarihli Kararı; Danıştay 7. Dairesi, 1987/3614 E., 1991/3188 K. ve 24.12.1991 Tarihli Kararı; Danıştay 7. Dairesi, 1986/3568 E., 1988/2450 K. ve 02.11.1988 Tarihli Kararı; Danıştay 7. Dairesi, 1996/683E., 1996/1549 K. ve 10.04.1996 Tarihli Kararı

yapılmaktadır. Faaliyetin terki iade hakkı doğuran bir işlem olmadığından, indirilemeyen verginin iadesi kanunen mümkün değildir.”

2.5. Sorumlu Sıfatıyla Beyan Edilen Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma değer vergisi uygulamasında vergi sorumluluğu, KDVK'nın 9. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK'nın “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9. maddesinin 1. bendinde, *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”* hükmü düzenlenmiştir.

KDVK'nın 9/1 maddesi ile kanun koyucu, mükelleflerin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınmasını sağlamayı amaçlamıştır. KDVK'nın 9/1 maddesinde belirtilen “diğer hallerde”n, vergiye tâbi işlemlere taraf olanların da verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği kastedilmiştir. Nitekim Danıştay, katma değer vergisi yükümlüsü olmayan kurumların işletme hakkını devretmeleri halinde, KDV'nin ödenmesinden işletmeyi devralanı sorumlu tutmuştur.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Danıştay 9. Dairesi, 2003/1708 E., 2004/2117 K. ve 16.03.2004 Tarihli Kararı; *“İl özel idarelere ait otellerin işletme hakkını kiraladığı işletmelerin faaliyetinden doğan katma değer vergisini ödeme yükümlülüğünün, ""vergi sorumlusu"" sıfatıyla işletmeye ait olduğuna”*

Danıştay 7. Dairesi, 2001/2028 E., 2002/2447 K. ve 18.06.2002 Tarihli Kararı; *“Lisans ücreti üzerinden hesaplanan KDV'nin işleme taraf olan şirket tarafından sorumlu sıfatıyla istenilmesinde yasaya aykırılık olmayacaktır.”*

Danıştay 9. Dairesi, 2004/2539 E., 2005/1178 K. ve 04.05.2005 Tarihli Kararı; *“Dava konusu kiralama işleminin türüne ilişkin olarak, hasılat kiralaması veya işletme hakkı devri gibi nitelendirmelerin yapılmadığının görüldüğü, öte yandan yine bu davalara ilişkin olarak yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda davacı şirketin kiralanan otel için yaptığı masrafların bilirkişi heyetince hesabının çıkarıldığı, buna göre davacının ihtilaf konusu otel için yaptığı giderler ve bu*

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV'yi indirebilmektedirler. Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde tevkif suretiyle, sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılabileceği görülmektedir.

KDVK'nın 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi, 2 nolu KDV beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılmaktadır. Zira sorumlu sıfatıyla 2 nolu beyanname ile beyan edilip ödenen vergiler, vergi sorumluları açısından yüklenilen vergi niteliğindedir.

Maliye Bakanlığı çıkardığı 91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği¹⁹¹ ve bu Tebliğ'in özellikle tevkifat oranları kısmında değişiklikler öngören diğer tebliğler ile tebliğ kapsamına dâhil kamu kurum ve kuruluşlarının bazı mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu getirmiştir.

Tevkifat uygulayan alıcının katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay

giderlerden önce otelin çıplak, karkas bina durumunda olması hususları dikkate alındığında yapılan kiralama işleminin işletme hakkının kiralama işlemi değil, otel binasının adi kiralama kapsamında kiralama işlemi olduğu sonucunun ortaya çıktığı, zira taraflar arasında yapılan kira sözleşmesinde, kiralanan malın cinsinin otel binası ve müstemilatı olarak gösterilmesinin de bu durumu doğrular nitelikte olduğu hususlarının tespiti karşısında, 3065 sayılı Yasanın yukarıda anılan 17/4-d bendi uyarınca istisna kapsamında olduğu anlaşılan ihtilaf konusu kiralama işleminde, davacı şirketin "vergi sorumlusu" olduğundan bahisle salınan cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmemiştir."

Danıştay 9. Dairesi, 2001/20 E., 2001/2073 K. ve 16.05.2001 Tarihli Kararı; "Sözleşmeye taraf olan ve mobil telefon sistemi kurulup işletilmesi hakkının devri karşılığında lisans ücretini tahsil eden T.C. Ulaştırma Bakanlığının başka faaliyetleri nedeniyle vergi mükellefiyetinin bulunmaması nedeniyle lisans devrine ilişkin ücret tutarına ait katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi ve 30 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca işleme taraf olan yükümlü tarafından sorumlu sıfatıyla ödenmesinin gerekmemekte olup, ancak kesilen ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesi icap etmektedir."

¹⁹¹ 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

içinde verilmesi gereken 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı ise 2 nolu KDV beyannamesi olacaktır¹⁹².

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin, satıcının vergisel yükümlülüklerini yerine getirememesinden dolayı, alıcının katma değer vergisi indiriminin reddedildiği Bulvels kararına¹⁹³ bu başlık altında değinmekte yarar vardır. Uyuşmazlık, mal alımı dolayısıyla alıcının satıcıya ödediği KDV'yi indirim konusu yapma talebinin, satıcının bu vergiyi zamanında defterlerine kaydetmemesi ve beyan etmemesi nedeniyle reddedilmiş olmasından kaynaklanmıştır. Bulvels kararında, başkasının ödemekle yükümlü olduğu KDV'den sorumlu olma, "malvarlığına haksız müdahale" olarak nitelendirilmiştir. AIHM, Bulgaristan'ın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Protokol No:1-1 "Mülkiyetin Korunması" hükmünü¹⁹⁴ ihlal ettiğine karar vermiştir.

Ayrıca kararda, bu sorumluluk bakımından KDV'nin satıcı tarafından ödenip ödenmediğini takip edebilme yetkisinin verilmiş olması gerektiği ve alıcı üzerine düşeni yaparak kendi vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesine rağmen, satıcının vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı vergisel aykırılığın sonuçlarına katlanmasının beklenemeyeceği belirtilmiştir.

¹⁹² Danıştay 4. Dairesi, 2006/130 E., 2006/99 K ve 07.02.2006 Tarihli Kararı; "*Bayii dışında finans kurumundan akaryakıt satın alan davacının Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen Kanun hükmü gereği finans kurumundan satın aldığı akaryakıt için sorumlu sıfatıyla 68 seri sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca 2 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesini vermesi ve hesaplanan katma değer vergisinin %90'ını da ödemesi gerektiği*"

¹⁹³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Bulvels AD v. Bulgaria, 3991/03 Esas ve 22.01.2009 Tarihli Kararı

¹⁹⁴ Madde 1-Mülkiyetin korunması; Her gerçek veya tüzel kişi mallarını barışçıl bir şekilde kullanma hakkına sahiptir. Hiç kimse, kamu yararına ve yasa ve uluslararası hukukun genel ilkelerinin koşullarına tâbi olmadıkça mallarından yoksun bırakılmayacaktır.

Ancak yukarıdaki hükümler, bir Devletin genel yarar uyarınca mülkiyetin kullanımını kontrol etmek ya da vergilerin ya da diğer katkılar ya da cezaların ödenmesini sağlamak için gerekli gördüğü yasaları uygulama yetkisine hiçbir şekilde hâlel getirmeyecektir.

2.6. Rücu Edilen Katma Değer Vergisinin İndirimi

Mükellefler, kimi zaman KDV oranını eksik uygulamakta, kimi zaman ise istisna olmayan teslimleri istisna kapsamında değerlendirerek karşı tarafa katma değer vergisiz fatura kesmektedir. Bu durumun sonucunda satıcının bu vergileri tarhiyata uğrayarak ya da pişmanlık yoluyla beyannamesine dâhil edip ödeyerek alıcıya rücu etmesi, uygulamada sıkça karşılaşılan bir durumdur.

Alıcı, satıcının rücu etmesi nedeniyle yüklendiği KDV'yi, ödemenin yapıldığı dönemde indirip indiremeyeceği tartışma konusu olmuştur. Ancak gerek idare vermiş özelgelerinde, gerekse de Danıştay kararlarında, sorumlu sıfatıyla ödemesi gereken KDV bakımından ilave tarhiyata muhatap olan mükellefin, bu şekilde ödediği vergiyi, ödemeyi yaptığı dönem itibariyle indirim konusu yapabileceği ifade edilmiştir.

Rücu yoluyla katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin belgelendirilmesi gerekmektedir. Vergi idaresi de çıkarmış olduğu özelgesinde¹⁹⁵, rücu yoluyla KDV indiriminin kabulü için, alıcılara fatura düzenlenmesi ve düzenlenen belgede KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Rücu yolu ile katma değer vergisi indirimine ilişkin bir diğer ayrıntı ise, ödenen KDV'nin, ödemesinin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması

¹⁹⁵ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 101562 Sayılı ve 20.10.2008 Tarihli Özelgesi

gerektiğidir. Vergi idaresi çıkarmış olduğu özelgelerinde¹⁹⁶ rücu yoluyla ödenen verginin, ödemenin yapıldığı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceğini, indirim konusu yapılamayan kısmın ise talep halinde, iadesinin mümkün olduğunu vurgulamaktadır.

Danıştay ise konuya ilişkin kararında¹⁹⁷, vergi idaresinin görüşüne paralel olarak, rücu yoluyla ödenen katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem içerisinde indirim konusu yapılabileceğini belirtmiştir.

3. Yüklenilen Katma Değer Vergisi İndirilebilecek Nitelikte Olmalı

Yüklenilen KDV'nin indirilmesi mevzuatımızda kural olarak düzenlenmiştir. Katma değer vergisini, diğer vergilerden üstün kılan bu özelliğidir. Ancak mevzuatımız ve idarenin bazı sınırlayıcı işlemleri her KDV'nin indirilemeyeceğini belirtmektedir. Bu nedenle öncelikli kural, katma değer vergisinin indirilebilecek nitelikte olmasıdır.

Katma değer vergisinin kural olarak indirilebilecek nitelikte olması nedeniyle istisna olan KDV'nin indirilememesidir. Bu nedenle indirilemeyecek nitelikte

¹⁹⁶ Maliye Bakanlığı, 21596 Sayılı ve 20.04.1995 Tarihli Özelgesi; “ ... Olayda sehven sorumlu sıfatıyla süresinde beyan edilmeyen ancak vergi inceleme raporuna göre ödenen katma değer vergisi, adı geçen mükellef açısından yüklenilen katma değer vergisi niteliğinde bulunmaktadır. Bu çerçevede, Kanun'un 29/4. maddesinin verdiği yetkiye istinaden vergi inceleme raporu uyarınca ödenen katma değer vergisinin ödemesinin yapıldığı dönem hesapları ile bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür.”

Maliye Bakanlığı, 35424 Sayılı ve 29.06.1995 Tarihli Özelgesi;

Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı 3765 Sayılı ve 02.07.2003 Tarihli Özelgesi;

Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı, 6350 Sayılı ve 12.11.2003 Tarihli Özelgesi;

Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı, 4309 Sayılı ve 17.07.2003 Tarihli Özelgesi;

Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı, 1049 Sayılı ve 03.03.2003 Tarihli Özelgesi;

¹⁹⁷ Danıştay 11. Dairesi, 1999/1769 E., 2000/3815 K ve 11.10.2000 Tarihli Kararı;

KDV'nin neler olduğunu belirttiğimizde, geriye kalan KDV'nin indirilebilecek KDV olduğunu söyleyebiliriz.

İndirilebilecek KDV'nin bir özelliği de, gider yazılmayacağıdır. İndirilebilecek KDV'nin, indirilemeyen KDV'den farklı olarak, gider yazılmayacağına ilişkin özelliğini, indirilebilen ve indirilemeyen KDV'nin tespitini işleyen bu başlık altında incelemenin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

3.1. İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri

İndirilemeyecek katma değer vergisinin, KDVK'nın 30. maddesinde “İndirilemeyecek Katma Değer Vergi” başlığı altında incelendiğini görmekteyiz. Ancak Kanun Koyucunun KDVK'nın 29/Son maddesi “Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirim uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.” hükmüne dayanarak çıkarılan Maliye Bakanlığının düzenlemelerini de bu başlık altında ele alacağız.

3.1.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesine Göre İndirilemeyecek Katma Değer Vergileri

KDVK'nın 30. maddesine göre aşağıda sayılan vergiler mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez, bunlar:

a) Vergiye tâbi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisidir.

KDVK'nın 30/1 maddesinde vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal veya hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı bildirilmiş, ancak başka bir hüküm ile istisnanın istisnası düzenlenmiştir. KDVK'nın 32. maddesine göre ise bu Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri¹⁹⁸ ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi" uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'nden indirilir.

¹⁹⁸ Ek ibare: 5766 - 4.6.2008 / m.12/ç

3.1.2. Maliye Bakanlığı'nın Vergi İndirimini Sınırlayıcı İşlemleri

KDVK'nın 29/4. maddesine göre Maliye Bakanlığı; vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı, KDVK'nın bu hükmünden yetki alarak çok sayıda Genel Tebliğ çıkarmıştır. 26.04.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile bu güne kadar yayımlanan 123 adet Katma Değer Vergisi Genel Tebliği bütünüyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Tebliğ ile KDVK'nın uygulanmasına ilişkin esaslar tek bir Tebliğ'de toplanmıştır.

Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu tebliğlerle belirlemiş olduğu bazı işlemlerden doğan KDV'yi indirim konusunun dışına taşımıştır. Örneğin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde, yapılan teslim veya hizmet ifasının tâbi olduğu KDV oranından daha yüksek oranda KDV'ye tâbi bir malın promosyon amaçlı verilmesi halinde, bu promosyon ürünleri için yüklenilen KDV'den, mal ve hizmetin tâbi olduğu oran üzerinden hesaplanan KDV'yi aşan kısmın indirim konusu yapılamayacağı düzenlenmiştir.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği; “B. VERGİNİN KONUSU İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ HUSUSLAR” üst başlıklı “10. Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlar, 10.1. Promosyon Ürünleri” başlıklı bölümünde düzenlenmiştir.

4. İndirilebilecek Katma Değer Vergileri Gider Yazılamaz

KDVK'nın 29. maddesi ve devamında düzenlenen "indirim mekanizması" mükellefe verilmiş sınırsız bir hak niteliğinde değildir. İndirim mekanizmasına getirilen sınırlardan birisi de indirilemeyecek KDV'dir.

KDVK, yüklenilen katma değer vergisinin telafisinde üç yöntem benimsemektedir. Bunlardan ilki indirim mekanizmasıdır. Diğer iki yöntem ise katma değer vergisinin iadesi ve gider yazılmasıdır.

İade mekanizması, KDVK'nın bir takım koşullara bağlanmıştır. KDVK'nın 29. maddesi hükmü uyarınca, 28. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (B.3. İndirimli Orana Tâbi İşlemlerde İade Uygulaması) bölümünde belirtilen borçlara, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla mahsuben, izleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla nakden ya da söz konusu borçlara mahsuben iade edilebilecektir. Ayrıca, KDVK'nın 32. maddesinde sayılan tam istisnalara ait katma değer vergisinin de iadesi söz konusudur.

Bu işlemlerde indirilemeyen KDV ise, iade edilmektedir.

Katma değer vergisinin gider ve maliyete intikal ettirildiği durumlar ise, KDVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir. Sözü edilen maddede belirtilen işlemler nedeni ile yüklenilen vergiler, indirim ve iade konusu yapılamamaktadır.

Ayrıca KDVK'nın 58. maddesinde göre, indirilebilecek nitelikte olan katma değer vergilerinin gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü indirim mekanizması, yüklenilebilen ve indirilebilecek nitelikte olan katma değer vergisini, mükellefler açısından bir maliyet unsuru olmaktan çıkarmaktadır. Ancak, gerek KDVK'nın 30. maddesinde belirtilen, gerekse şekil şartlarına uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek hale gelen katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilecektir.²⁰⁰

Danıştay, vermiş olduğu kararlarında indirim konusu yapılamayan KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahından gider olarak indiriminin kabul edilmesiyle, işletmelerin zarara uğramalarının engellendiğini belirtmektedir.²⁰¹ Katma değer vergisinin indirim konusu yapılabildiği durumlarda ise mükelleflerin bir zararı söz konusu olmaması nedeni ile bu vergiler gider olarak dikkate alınamamaktadır.

4.1. Katma Değer Vergisi, Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunda Ayrıca Gösterilmeli

KDVK'nın 34. maddesinin ilk fıkrası, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden de ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceğini belirtmektedir. Bu hükümden yola çıkılacağı üzere, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapabilmek için mükellef, düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesini isteyecektir.

²⁰⁰ TOLU, ŞİMŞEK, op. cit. s. 159

²⁰¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/63 E., 1997/517 K. ve 19.12.1997 Tarihli Kararı

Kanun koyucu, fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisinin gösterilmesi şartı ile bir dizi amaç hedeflemiştir. KDV'nin fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi ile satıcının beyan edeceği katma değer vergisi ile alıcının indirim konusu KDV arasında oluşabilecek miktar uyumsuzluğu önlenmiş olacak, ödenmesi gereken KDV'nin, belgeler üzerinden denetim ve kontrolü kolaylaşacaktır. Ayrıca alıcı ödemiş olduğu ve indirim konusu yaptığı katma değer vergisini bu belgelerle ispat etmiş olacaktır.²⁰²

Genel kural, fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin gösterilmesidir. KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterileceği durumlar, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir. Tebliğe göre; toptan satışlar ve imalatçılar tarafından yapılan toptan satışlarda KDV'nin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekir.²⁰³

Buna göre, tarifesi vergi dâhil olarak tespit edilen işler ile özel matrah şekline tâbi mal ve hizmetler hariç olmak üzere, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin mal ve hizmet alımlarına ait KDV'yi indirim konusu yapabilmeleri için, düzenlenecek fatura veya benzeri belgede verginin mutlaka ayrıca gösterilmesini istemeleri gerekmektedir.

Faturada gösterilmeyen KDV'nin indirilip indirilememesi konusunda, idarenin ve Danıştay'ın farklı görüşleri bulunmaktadır. Vergi idaresine göre, tarifesi vergi dâhil olarak tespit edilen işler ile özel matrah şekline tâbi işlemler hariç,

²⁰² AKMAZ op. cit. s. 65

²⁰³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "C. İndirim" üst başlıklı, "5.3. Verginin Fatura ve Benzeri Belgelerde Gösterilme Usulü" alt başlıklı bölümü

KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekir.²⁰⁴

Faturada ayrıca gösterilmeyen KDV'ye ait indirimin reddi durumunda, katma değer vergisinin akıbeti önem taşımaktadır. KDVK'nın 58. maddesine göre mükellefçe indirilebilecek KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, mükellefçe indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi açısından gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Danıştay ise, KDV'nin fatura veya benzeri belge üzerinde ayrıca gösterilme şartının, katma değer vergisinde mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olan vergi indirimi hakkını ortadan kaldırmayacağı, verginin bu belgeler üzerinde ayrıca gösterilmediği ve bedele dâhil olarak tespit edildiği hallerde de, indirim konusu yapılabileceği görüşündedir.²⁰⁵ Katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olması ve vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalması gibi özellikleri dikkate alındığında, emtia alışları sırasında KDV ödeyen mükellefin, verginin faturada ayrıca gösterilmemesi nedeniyle indirim hakkının ortadan kaldırılması yerinde görülmemektedir.²⁰⁶ Danıştay, faturada ayrıca gösterilmeyen KDV'nin, alış

²⁰⁴ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11395140-019.01-181 Sayılı ve 03.02.2015 Tarihli Özelge

²⁰⁵ Danıştay 9. Dairesi, 1992/3041 E., 1993/510 K. ve 12.02.1993 Tarihli Kararı "...Faturada bedele dâhil edilen ancak iç yüzde oranı ile hesaplanarak defterlerde ayrıca gösterilen KDV indirilebilir..."

Danıştay 11. Dairesi, 21.05.1996 tarih ve E. 1995/5113, K. 1996/2042 sayılı Kararı; "Katma değer vergisinin yansıtılmalı bir vergi olması ve vergi yükünün nihai tüketici üzerinde kalması gibi özellikleri göz önüne alındığında, emtia alışları sırasında katma değer vergisini ödeyen yükümlünün düzenlenen faturalarda katma değer vergisinin ayrıca gösterilmemesi nedeniyle indirim hakkının ortadan kaldırılması, bu verginin yukarıda belirtilen özellikleriyle bağdaşmayacağından, vergi yükünün de mükellef üzerinde kalmasına yol açacaktır."

Danıştay 9. Dairesi, 1997/3091 E., 1998/536 K. ve 12.02.1998 Tarihli Kararı

²⁰⁶ Danıştay 11. Dairesi, 1995/5113 E., 1996/2042 K. ve 21.05.1996 Tarihli Kararı

faturalarına dayanması, vergi oranlarının belli olması, iç yüzde hesabıyla ayrılarak yasal defterlere ayrıca kaydedilmesi şartlarıyla indirilebileceğini belirtmiştir.²⁰⁷

Danıştay'ın, faturada gösterilmeyen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin kararları da mevcuttur.²⁰⁸

Kanımızca KDVK 29. ila 34. maddeleri ile VUK'nun 134. maddesinde belirtilen hükümler göz önüne alındığında satıcının KDV'yi faturada ayrıca göstermemek şeklinde yaptığı hata sonucunda alıcının indirim hakkı kısıtlanmamalıdır. Alıcının gerçekte katma değer vergisini yüklendiğinin tespiti şartıyla, verginin indirimine izin verilmelidir.

4.1.1. İndirime Konu Teşkil Eden Belgeler

Katma değer vergisinin indirimini sağlayan en önemli araçlardan birisi belgedir. Çünkü ödenecek KDV'nin tespiti tamamen satılan/satılacak veya alınan/alınacak mal ve hizmetler dolayısıyla düzenlenen fatura veya benzeri belgelere göre yapılmaktadır.²⁰⁹

“İndirimin Belgelendirilmesi” başlığını taşıyan KDVK'nın 34. maddesi gereği KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, verginin, fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi gerekir.

²⁰⁷ Danıştay 11. Dairesi, 1995/5117 E., 1996/2046 K. ve 21.05.1996 Tarihli Kararı

²⁰⁸ Danıştay 7. Dairesi, 1989/765 E., 1993/2000 K. ve 17.02.1993 Tarihli Kararı “...*indirime tâbi tutulacak katma değer vergisinin, fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi kanunun açık hükmü gereğidir. Bu durumda, faturada ayrıca gösterilmeyen katma değer vergisinin indirime konu edilebileceği yönünde verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.*”

²⁰⁹ AKMAZ op. cit. s. 85

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi, bu Kanun'da aksi bir hüküm olmadıkça, bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsik edilmesi gerekir²¹⁰ demektedir. KDV indirimine esas teşkil eden bu belgeler, fatura ve serbest meslek makbuzudur. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış fişleri ile 4054 sayılı Kanun'a göre yapılan mal iadelerinde düzenlenen gider pusulalarında gösterilen KDV indirilebilir. Bunların dışındaki belgelerde gösterilen KDV, prensip olarak indirilemez.²¹¹

KDV'nin indirimi için, Kanun'un öngördüğü belgeler şunlardır:

4.1.1.1. Fatura

Fatura, VUK'un 229. maddesinde satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır. Danıştay da kararlarında benzeri tanımlamalar yapmıştır.²¹²

Vergi mevzuatı bakımından fatura, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde, gelir ve giderleriyle ilgili kayıtların tevsikine ve vergi kaçaklarının önlenmesi için piyasadaki para ve mal hareketlerinin kontrolüne yardımcı olacak delil vasfına haiz bir belgedir. Faturanın mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde,

²¹⁰ Bu hükme ilişkin istisna ise Vergi Usul Kanunu 228. maddede yer almaktadır. Bu hükme göre Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz;

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

²¹¹ TOLU, ŞİMŞEK, op. cit. s. 70

²¹² Danıştay 7. Dairesi, 1999/2506 E., 2000/1313 K. ve 25.04.2000 Tarihli Kararı

gelir ve giderleriyle ilgili kayıtların tevsikine imkan sağlaması, KDV’de indirimin yapılmasına da olanak vermektedir.

Vergi mevzuatı bakımından, fatura verenin vergi mükellefi olması yeterlidir. Ticaret hukukundan farklı olarak vergi hukukunda, tarafların her ikisinin de vergi mükellefi olması gerekmediği gibi fatura taraflarının tacir ile ve tacirin ticari işletmesi ile ilgili olması zaruri değildir. Fatura, vergi mükelleflerinin kayıtlarının tevsikine, başka bir deyişle gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir vesikadır.²¹³

Faturanın hukuki mahiyetine ilişkin bir diğer konu ise, faturanın vergiyi doğuran olaya tek başına kaynak teşkil edebilmesidir. Mal teslimi ve hizmet ifası, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın genel kuralını teşkil etmektedir. KDVK’nın 10. maddesi genel kurala istisna getirmiştir. KDVK’nın 10/b maddesine göre “malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

Vergi Usul Kanunu 231/5 maddesine göre fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenir. Ancak KDV’nin doğduğu tarih, faturanın düzenlendiği tarihe bağlı değildir. Fatura düzenlensin düzenlenmesin, eğer mal teslimi veya hizmet ifası halleri faturanın düzenlenme tarihinden önce gerçekleşmişse, KDV de, teslim veya hizmet anında doğar. Teslim veya hizmet gerçekleşmeden, fatura düzenlenmesi söz konusu olursa bu durumda da KDV,

²¹³ ÜNAL Oğuz Kürşat, **“Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti”**, Bilge Yayınevi, Ağustos 2006, 4. Basım, s. 3

faturanın düzenlendiği anda doğmaktadır²¹⁴. Fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesinin KDV'nin doğmasına etkili olması, KDV indirimi uygulamasının tarihinde de etkili olması anlamına gelmektedir. Zira fatura ve benzeri belgelerin düzenlenme tarihi, KDV'de indirimin yapılacağı tarihi de belirleyecektir.

4.1.1.2. Serbest Meslek Makbuzu

VUK'nun 236. maddesinde serbest meslek makbuzunu kimlerin, hangi faaliyetlerde kullanabileceğine ilişkin hüküm bulunmaktadır. Bu maddeye göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

Serbest meslek erbabı, nihai tüketicilere yaptığı hizmete ait serbest meslek makbuzunu, katma değer vergisi dâhil olarak düzenleyebilir. Ancak hizmeti satın alanın gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, mükellefin serbest meslek hizmetine ait KDV'yi indirim konusu yapabilmesi için, KDV'nin, serbest meslek makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekir. Serbest meslek makbuzunda ayrıca gösterilmeyen katma değer vergisinin indirilmesi mümkün değildir. KDV'nin makbuz üzerinde gösterilmediği durumlarda, indirim için makbuz yenilenmeli ya da üzerinde düzeltme yapılmalıdır.²¹⁵ Danıştay da, serbest meslek makbuzu üzerinde gösterilmeyen KDV'nin indiriminin yapılmasını yasaya uygun bulmamaktadır.²¹⁶

²¹⁴ ÜNAL op. cit. s. 199

²¹⁵ AKMAZ op. cit. s. 91

²¹⁶ Danıştay 9. Daire 1992/5763 E., 1993/485 K. ve 10.02.1993 Tarihli Kararı

Faturada olduğu gibi serbest meslek makbuzunda da, belgenin düzenlenmesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olmaktadır. Serbest meslek makbuzu, işlemten önce düzenlenmiş ise, KDV'nin doğduğu tarih, belgenin düzenlendiği tarihtir. Şayet işlem belgeden önce gerçekleşmiş ise, bu durumda KDV'nin doğduğu tarih, işlemin gerçekleştiği tarih sayılacaktır. Bu durum serbest meslek makbuzlarının düzenlenme tarihinin ve KDV'de vergiyi doğuran olayın tespiti ile vergi indiriminin dönemi açısından önem teşkil etmektedir.

4.1.1.3. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Fatura kullanma zorunluluğu olan kişiler Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilmiştir.²¹⁷ Fatura kullanma zorunluluğunda olan bu kişilerin perakende satış fişi kullanmaları, mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak, iş yerinde kullanılmak amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan, yani perakende satış fişi ya da yazar kasa fişi düzenleme sınırları içerisinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider

²¹⁷ Vergi Usul Kanunu 232. Madde “Birinci ve (Değişik ibare: 4369 - 22.07.1998) “ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tesbit edilenlerle” defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: (*)

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. (Değişik: 4369 - 22.7.1998) Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara; (*)

(*) Değişik ibare ve değişik 3 bent 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 86/c maddesi hükmü gereğince 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girer.

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

(Değişik fıkra: 2686 - 23.6.1982) (Değişik ibare: 4444 - 11.8.1999) “Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden” satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 800 TL'yi (*) geçmesi veya bedeli 700 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.”

belgesi olarak kabul edilmesi 204 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile uygun görülmüştür.

Fatura yerine geçen belgeler dendiğinde aklımıza perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu gelmektedir. Zira bunlar uygulamada en çok kullanılan belgelerdir. Ancak yukarıda belirttiğimiz belgeler dışında da fatura yerine geçen belgeler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı, VUK'nun mükerrer 257. maddesine dayanarak genel tebliğ yoluyla bazı belgeleri fatura yerine geçen belgeler olarak kabul etmiştir.²¹⁸

4.1.1.4. Gümrük Makbuzu

KDVK'nın 29/1- b maddesinde, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, yapılan teslim ve ifaları dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisinden indirileceği hükme bağlanmıştır. İthal suretiyle edinilen mallara ait KDV, gümrük idaresince alınır. Gümrük makbuzu, gümrük idaresince her türlü mal ve eşya ithalinde düzenlenmektedir.

²¹⁸ Maliye Bakanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, KDV: 02-1339/463 Sayılı ve 28.02.2008 Tarihli Özelgesi'nde; "... Diğer taraftan, VUK'nun mükerrer 257. maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak; 211 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile "İrsaliyeli Faturalar", 243 No'lu VUK Genel Tebliği ile bankaların yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin düzenledikleri dekont (banka tarafından verilen fatura hükümlerinde), sigorta şirketleri ve acenteleri tarafından düzenlenen sigorta poliçeleri ve zeyilnameler, Serbest Piyasa Kanunu uyarınca aracılık faaliyetinde bulunan kuruluşlar tarafından düzenlenmesi öngörülen işlem sonuçları formları ve ikrazatçıların borç verdikleri gerçek ve tüzel kişilerle yapacakları ödünç sözleşmeleri, 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile bankalar tarafından düzenlenen hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), 334 No'lu VUK Genel Tebliği ile uluslararası tarifeli hava yolu taşımacılığı yapan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi hava yolu şirketleri tarafından IATA standartlarına göre düzenlenen yolcu taşıma biletleri" VUK uyarınca fatura yerine geçen belgeler olarak kabul edilmiştir.

İthalata ait KDV'nin indirilebilmesi için, ödenmiş olması ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi, gümrük makbuzunun ithalatçı adına düzenlenmiş olması ve yasal deftere kaydedilmesi gerekir. Gümrükte ödenmeyip teminat karşılığı ertelenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir.²¹⁹

KDVK'nın madde 34'e göre mal ithaline ait katma değer vergisi, gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesinin yanında, bu makbuzun yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebilir. KDVK madde 47 ise yasa gereği ithal sırasında alınan katma değer vergisinin, gümrük makbuzunda ayrıca gösterileceğini belirtmektedir.

4.1.1.5. Maliye Bakanlığınca Katma Değer Vergisinde İndirim Konusu Edilebilen Belgeler

Katma değer vergisi, mükellefin vergiyi doğuran işlemlerinin ardından, verginin fatura ve benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi suretiyle indirilebilir. VUK'un 227. maddesinde yer alan "Bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir" hükmü ile mükelleflerin gelir ve giderlerinin tevsiki zorunlu hale getirilmiştir. Bu hükümle, vergilemeye esas teşkil eden kazancın doğruluğunun kolay ve etkin bir şekilde tespiti amacıyla, mükelleflerin kanunen tutulması zorunlu olan defterlere yaptıkları kayıtlar bir belgeye dayandırılmaları prensibi VUK'da benimsenmiştir. Bu nedenle, vergilemede belge düzeni önem taşımaktadır.

²¹⁹ AKMAZ op. cit s. 92

Düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu olan belgelerden bazıları VUK'un 229-239. maddeleri arasında sayılmış, bazıları ise VUK'un mükerrer 257. maddesi ile verilen yetki çevresinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan tebliğlerle belirlenmiştir.

Maliye Bakanlığı, çıkarmış olduğu genel tebliğlerde bazı belgeleri, fatura ve benzeri belgeler olarak öngörürken, daha önce fatura ve benzeri belge kategorisinde saydığı bazı belgeleri ise bu kategoriden çıkarmıştır. Bu duruma örnek olarak hak ediş belgeleri gösterilebilir. Maliye Bakanlığı, 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (XA) bölümünde belirttiği açıklama ile faturanın tüm unsurlarını taşıyan hak ediş belgelerini, benzeri vesika saymış ve bunlara dayalı katma değer vergisi indiriminin yapılmasına imkân tanımıştır. Ancak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin (C. İndirim) bölümünde "5.1. Fatura ve Benzeri Belge" alt başlığında yaptığı açıklama ile Maliye Bakanlığı görüş değiştirerek, hak ediş belgesinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir belge olmadığından bahisle, bu belgenin düzenlendiği işlerde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir.

4.1.1.5.1. Evrak Tevzi Listesi ve Gelir Makbuzuna Dayanarak Yapılan

Katma Değer Vergisi İndirimi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesinde çıkarılan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama

Tebliği'nde evrak tevzi listesi ve gelir makbuzuna dayanak alınarak yapılan katma değer vergisinde indirimde olanak tanımıştır²²⁰.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesi gereğince, araç plakaları ile sürücü kurslarında kullanılanlar dâhil bir kısım evrakın basımı Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından yaptırılmaktadır. Federasyon, basımını sağladığı araç plakaları ve belgeleri ihtiyaç sahiplerine bedeli karşılığında satılmak üzere kendisine bağlı Odalara göndermektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin (f) bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 2918 sayılı Kanun'un 131. maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın tesliminde özel matrah şekli uygulanması uygun görülmüştür.

Buna göre, araç plakaları ve basılı evrakın Federasyon tarafından kendisine bağlı Odalara tesliminde, bunların ilgili mevzuatına göre belirlenecek nihai satış fiyatı üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi, Federasyon tarafından beyan edilecek ve genel hükümler çerçevesinde vergi dairesine ödenecektir. Plaka ve belgelerin ihtiyaç sahiplerine satışını yapan Odalar ise bu satışlarla ilgili olarak ayrıca katma değer vergisi hesaplamayacaklardır.

Öte yandan, araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satışı

²²⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği," III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM", MATRAH, 4.7. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu Tarafından Araç Plakaları ile Basılı Evrakın Teslimi; "... araç plakalarının ve basılı evrakın Federasyon tarafından bağlı Odalara tesliminde kullanılan evrak tevzi listesi ile söz konusu plaka ve basılı evrakın Federasyon tarafından Odalara, Odalar tarafından da ihtiyaç sahiplerine satışı sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, "fatura ve benzeri belge" olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür."

sırasında düzenlenen gelir makbuzlarının, faturada/sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgileri ihtiva etmesi kaydıyla, “fatura ve benzeri belge” olarak kabul edilmesi, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesinin 1. fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak uygun görülmüştür. Buna göre; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/1-a ve 53. maddeleri gereğince, gelir makbuzlarında yer alan toplam bedel üzerinden iç yüzde yoluyla beyannamede hesaplanacak katma değer vergisi, plaka ve basılı evrakı satın alan indirim hakkına sahip KDV mükellefleri tarafından, genel hükümlere bağlı kalmak şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

4.1.1.5.2. Akaryakıt Pompalarının Ödeme Kaydedici Cihaz Fişlerine Dayalı Katma Değer Vergisi İndirimi

3100 Sayılı Kanun’la ilgili olarak yayımlanan 58 Seri Nolu Genel Tebliğin 1/d bölümünde, mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt bedeli karşılığında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmiştir.

Ancak, akaryakıt pompalarının ödeme kaydedici cihazlara bağlanması ile ilgili uygulamanın başlamasıyla birlikte, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılan akaryakıt satışlarında ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerin gider belgesi olarak kullanılmasında tereddüde düşülmüştür. Söz konusu fişler alınmakla beraber, satış tutarının fatura düzenleme haddini aşmamasına rağmen araç sahip veya sürücülerinin ödeme kaydedici cihaz fişi yerine fatura verilmesinde ısrar ettikleri, bu durumun istasyon işletmelerinde

mükerrer belge düzenlenmesi nedeniyle muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve iptal edilen belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafazasında ilave iş yükü getirdiğinin ve zaman kaybına neden olduğunun Maliye Bakanlığı'nca anlaşılması üzerine 68 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'la İlgili Genel Tebliği²²¹ yürürlüğe sokulmuştur.

Ödeme kaydedici cihazların kullanımı için mükelleflerin cihaza ait levhayı almaları zorunlu tutulmuştur.²²² Ödeme kaydedici cihaza ait levhayı almadan düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişlerinin, hiç düzenlenmediği kabul edilmek suretiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüş ise de Danıştay, vermiş olduğu kararlarda, ödeme kaydedici cihaza ait levhanın alınmasından önce verilen fişlerin, Kanun'da öngörülen zorunlu bilgileri taşımadığı yolunda bir tespit yapılmadan, salt bu nedenle hiç düzenlenmemiş sayılmasına olanak bulunmadığına hükmetmiştir.²²³

4.1.1.5.3. İcra Dairelerince Düzenlenen Tahsilat Makbuzlarına İstinaden Katma Değer Vergisi İndirimi

KDVK'nın 40. maddesine 4108 sayılı Kanun'la eklenen 5 numaralı fıkra ile Kanun'un 17. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara; sadece vergiye tâbi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirme; beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas belgeleri kabul etme; bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda

²²¹ 07.09.2006 tarihli, 26288 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²² 213 Sayılı VUK 353. madde 2. fıkra

²²³ Danıştay 7. Dairesi, 2000/5805 E., 2002/1680 K ve 30.04.2002 Tarihli Kararı; Danıştay 9. Dairesi, 1999/3578 E., 2000/2809 K ve 11.10.2000 Tarihli Kararı

Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Söz konusu yetki çerçevesinde, Kanun'un 1/3-d maddesi uyarınca müzayede yoluyla satış yapan icra dairelerinin bu satışlarıyla ilgili katma değer vergisinin beyan ve ödenmesi ile ilgili işlemler düzenlenmiştir.

İcra dairelerince müzayede mahallinde yapılan satışlar nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi, en geç ilgili mevzuat uyarınca bedelin tahsil edildiği günün mesai bitimine kadar, vergi dairesine beyan edilip aynı gün içinde ödenecektir. Satışa ait KDV'nin bu süre içinde beyan edilerek ödenmemesi halinde teslim gerçekleştirilmeyecektir.

Vergi idaresi de, Adalet Bakanlığına bağlı olarak görev yapan icra dairelerinin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgeleri düzenleme zorunluluğu olmadığından, icra dairelerince kendi mevzuatları gereğince tanzim ettikleri tahsilat makbuzlarının Vergi Usul Kanunu açısından tevsik edici belge olarak kabul etmektedir.²²⁴

Cebri icra yoluyla yapılan satışlarda mal teslimi icra memurluğunca yapıldığından katma değer vergisi mükellefi icra memurluğudur. Danıştay da satış işlemini gerçekleştiren icra müdürlüğünün KDV mükellefiyetini teyit etmiştir.²²⁵

²²⁴ Çanakkale Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, B.07.4.DEF.0.17.10.00-KDV-2010-07-17 Sayılı ve 16.02.2012 Tarihli Özelge

²²⁵ Danıştay 9. Dairesi, 1995/2362 E., 1996/501 K ve 14.02.1996 Tarihli Kararı; "Müzayede mahallinde yapılan satışta davacı bankaya ihale edilen taşınmazların toplam satış bedeli üzerinden ödenmesi gereken katma değer vergisinin geç ödenmiş olması nedeniyle hesaplanan gecikme zammını içeren ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisi yükümlüsü olduğunun belirlendiği, cebri icra yoluyla yapılan satışlarda mal teslimi icra memurluğunca yapıldığından katma değer vergisi mükellefinin icra memurluğu olduğu, nitekim vergi dairesince de dava konusu ödeme emrinin bu nedenle ... İcra Müdürlüğü adına düzenlenip bu merciye tebliğ edildiğinin görüldüğü, diğer taraftan 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesi uyarınca iptal davalarının idari kararlara karşı, hakkı doğrudan ihlal edilenler tarafından açılması gerektiğinden, dava konusu ödeme emrine karşı yükümlü durumunda olan ve tesis edilen işlem ile hukuksal durumu etkilenen ... İcra Müdürlüğünce dava açılması gerekirken dava açma ehliyeti bulunmayan banka tarafından dava açılmasında yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle ehliyet yönünden reddeden vergi mahkemesinin kararını onaylanmasına"

Bu işlem sırasında her bir satışa ait bilgileri içeren 5 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi kullanılacaktır. Bu beyanname, satış gerçekleşiren icra dairesi yetkilisi tarafından imza, tarih ve mühür kullanılmak suretiyle onaylanacaktır. Her bir satışa ait katma değer vergisinin tahakkukuna esas olmak üzere düzenlenen bu belgenin bir örneği ile vergi dairesi makbuzu, mükellef tarafından VUK'nun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanacaktır.

4.2. Katma Değer vergisinin Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzunda Ayrıca Gösterilmesinin Gerekli Olmadığı Haller

KDVK'nın 34. maddesine göre genel kural, fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzlarında, katma değer vergisinin gösterilmesidir. Ancak bazı kolaylıklar sağlanması amacıyla, genel kuralın bazı istisnaları bulunmaktadır.

Aşağıdaki hallerde, fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisinin gösterilmesi şartı aranmamaktadır:

Bunun ilki; KDVK'nın 20/4. maddesine göre tarife ve bilet bedelinin vergi dâhil edilerek hesaplandığı hallerdir. KDVK'nın 20/4. maddesine göre; belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle ödendiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dâhil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. İlgili hükme açıklık getiren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre, gazete, dergi, kitap, ilaç, akaryakıt ve benzeri mallar için önceden belirlenen nihai satış fiyatının tarifelerde, ambalaj üzerinde, listelerde veya mal üzerinde baskı, etiket yapıştırma suretiyle belirlenmesinde “KDV dâhil” tutar üzerinden gösterilmesi gerekmektedir.

Nitekim Danıştay da, “... akaryakıt ürünlerinin fiyatları tarife ile Devlet Kontrolünde tespit edilip, bu fiyatlar katma değer vergisi dâhil olarak belirlendiğinden ve böylece petrol ürünlerindeki katma değer vergisi uygulaması ayrı bir düzenlemeye tâbi tutulduğundan faturada ayrıca katma değer vergisi dahildir ibaresinin gösterilmesine gerek bulunmamaktadır...” diyerek, bu faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indirimini yükümlünün aldığı motorin faturalarında KDV’nin dâhil olduğuna ilişkin olarak herhangi bir ibareye yer verilmemesi nedeniyle kabul etmeyen vergi mahkemesi kararını petrol ürünlerindeki KDV uygulamasının ayrı düzenlemeye tâbi tutulduğu gerekçesi ile hukuka uygun görmemiştir.²²⁶

Bir diğer istisna ise KDVK’nın 23. maddesinde belirtilen özel matrah şekilleri tespit edilen işlemler için düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmamasıdır.²²⁷

Ayrıca aynı maddenin f fıkrasında ise Maliye Bakanlığı’na, özel matrah şekilleri belirleme yetkisi verilmiştir.²²⁸ Gerek KDVK’da düzenlenen, gerekse

²²⁶ Danıştay 9. Daire, 2001/4301 E., 2002/4835 K. ve 31.05.2002 Tarihli Kararı

²²⁷ Kanuni düzenlemedeki özel matrah şekilleri şunlardır:

- a) Spor - Toto oyununda ve Millî Piyango dâhil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,
- d) Gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda kesin satış bedeli ile 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminde, senedin en son işlem gördüğü borsada oluşan değeri,
- e) Altından mamül veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır.

²²⁸ Maliye Bakanlığı’nın KDVK’nın 23/f maddesinin verdiği yetkiye istinaden belirlediği özel matrah şekilleri şunlardır:

- Tekel Genel Müdürlüğü tarafından yapılan teslimler (1 Seri Nolu Genel Tebliği),
- Gazete, dergi ve periyodik yayınlar (11 Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği),

Maliye Bakanlığı'na yapılan düzenlemelerle özel matrah şeklinde vergilendirilen mal ve hizmetler nedeniyle düzenlenecek belgelerde verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranılmayacaktır.

KDVK'nın 34/2. maddesinde, katma değer vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na tespit olunacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı, bu yetkiye istinaden Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlemeler yapmıştır.

Danıştay'ın görüşü, KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmemesi halinde, Kanun'da aksi bir düzenlemenin olmadığı durumlarda KDV indiriminin reddedilmesi yönündedir.²²⁹ Ancak Danıştay, KDVK'nın 34. maddenin 2. fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çeşitli tarihlerde yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile ilgili konuya açıklık getirildiğini belirterek, 21.07.1985 tarih ve 18818 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 15 Nolu Genel Tebliğin²³⁰, (E) bölümünde, verginin indirim konusu

-
- Gümüşten mamul veya gümüş ihtiva eden eşyalar ile sikke gümüş teslimleri (69 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği),
 - Belediyeler veya bağlı işletmeler tarafından yapılan şehir içi yolcu taşımacılığında (metro dâhil) kullanılan bilet ve kartlar (81 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği),
 - GSM operatör şirketleri tarafından sunulan cep telefonu konuşma hizmetlerinden faydalanmak üzere çıkarılan, ön ödemeli hazır kartlar da *dâhil* olmak üzere, bütün telefon kartı ve jeton satışları (85 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği),
 - Özel kişi veya firmalar tarafından yapılan sigara ve içki teslimleri (Maliye Bakanlığı'nın 18.07.1994 tarih ve 48327 sayı, 02.06.1997 tarih ve 22706 sayılı Müktezaları),
 - 2918 sayılı Kanun'un 131. maddesinde belirtilen araç plakaları ile basılı evrakın teslimi (91 Seri Nolu KDVK Genel Tebliği)

²²⁹ Danıştay 7. Daire 2000/6337 E., 2002/608 K. ve 14.2.2002 Tarihli Kararı;
Danıştay 7. Daire 2000/7271 E., 2002/728 K. ve 19.2.2002 Tarihli Kararı;
Danıştay 7. Daire 2000/6554 E., 2002/1419 K. ve 08.04.2002 Tarihli Kararı;
Danıştay 7. Daire 2000/6716 E., 2002/1655 K. ve 25.04.2002 Tarihli Kararı;
Danıştay 9. Daire 2003/3279 E., 2005/582 K. ve 16.03.2005 Tarihli Kararı;
Danıştay 9. Daire 2004/2871 E., 2005/836 K. ve 06.04.2005 tarihli kararı

²³⁰ Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde toplanmıştır.

yapılabilmesi için fatura veya benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesinin zorunlu bulunduğu, ancak KDVK'nın 23. maddesinin ile 20/4. fıkrasındaki hallerde, düzenlenecek vesikalarda verginin ayrıca gösterilmesi şartı aranmamakla birlikte indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.²³¹

5. Fatura veya Benzeri Belgeler ile Gümrük Makbuzu Yasal Defterlere Takvim Yılı Sonuna Kadar Kaydedilmeli

Katma değer vergisi mükellefleri, yaptıkları mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle hesapladıkları KDV'den, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait KDV'yi indirebilmektedirler. KDV'nin indirilebilmesi için Kanun'da belirlenen şartlardan birisi de, fatura veya benzeri belgelerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar defterlere kaydedilmesi zorunluluğudur.²³²

KDVK'nın 29/3. maddesi indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir demektir. Kanun'un bu hükmünden de anlaşılacağı üzere indirim hakkı, takvim yılının sonuna kadar kullanılabilen hak düşürücü süreye tâbidir. İndirim hakkından yararlanacak kişinin, bu hak düşürücü süre içerisinde, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi halinde, indirim hakkından yararlanabileceği bu hükümde düzenlenmiştir.

²³¹ Danıştay 7. Dairesi, 1989/765 E., 1993/2000 K. ve 17.02.1993 Tarihli Kararı;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/348 E., 1997/468 K. ve 13.11.1997 Tarihli Kararı

²³² Danıştay 11. Dairesi, 1998/2852 E., 1999/1960 K. ve 13.05.1999 Tarihli Kararı

Katma değer vergisinde indirimin gerçekleşebilmesi için fatura ve benzeri belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiğini öngören bir diğer madde ise KDVK'nın 34. maddesidir. Bu hüküm gereğince indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce tevsik edilmesi zorunludur. Bu nedenle, indirim konusu KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi ve kanuni defterlere, Kanun'da belirtilen özellikleri taşıyan fatura ve benzeri belgelerin kaydedilmesi şartı konulmuştur.²³³

Vergi idaresi de, deftere kaydı yapılmayan, faturada belirtilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin şekli kuralı sıkı sıkıya benimsemiştir.²³⁴

Danıştay, KDV indirimine dayanak teşkil eden fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere, takvim yılını aşmamak koşuluyla geç kaydedilmesinin bir usul eksikliği olduğunu görüşünü benimserken²³⁵; yasal defterlere kaydedilmemiş belgelere dayalı KDV indiriminin ise mümkün olmadığı görüşünü benimsemiştir²³⁶. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında, yasal defterlere kaydedilmeyen belgelere dayalı KDV indirimini “... bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde öngörülen ve defter kayıtlarının

²³³ Danıştay 11. Dairesi, 1997/1177 E., 1998/3150 K. ve 15.10.1998 Tarihli Kararı; “Katma değer vergisi indirim hakkından yararlanılabilmesi için alış belgelerinin yasal defterlere kaydedilmesi gerekmekte olup hasılat faturalarının yasal defterlere kaydedilmiş olması yeterli görülerek cezalı tarhiyatın kaldırılmasında isabet bulunmamaktadır.”

²³⁴ Maliye Bakanlığı, konu ile ilgili 1991/9 Sıra Nolu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi'nde şu ifadeler yer verilmiştir: “...mükelleflerin kanuni defterlerine kaydetmedikleri katma değer vergisini, belgenin art olduğu dönem beyannamesinde indirim konusu yaptıklarının tespit edilmesi halinde, söz konusu indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, kabul edilmeyen indirimlerin beyannamenin indirilecek katma değer vergisine ait bölümünden çıkarılmasından sonra, yapılacak hesaplama sonucu mükellefçe ödenmesi gereken bir verginin çıkması halinde, bu miktarın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre cezalı olarak isteneceği tabiidir.”

²³⁵ Danıştay 7. Dairesi, 1987/4642 E., 1988/2827 K. ve 13.12.1988 Tarih Kararı
Danıştay 7. Dairesi, 1992/2398 E., 1994/4477 K. ve 03.10.1994 Tarih Kararı

²³⁶ Danıştay 7. Dairesi, 1987/2441 E., 1988/2506 K. ve 09.11.1988 Tarihli Kararı
Danıştay 7. Dairesi, 1987/4184 E., 1990/3566 K. ve 16.11.1990 Tarihli Kararı
Danıştay 7. Dairesi, 1989/1196 E., 1992/5316 K. ve 07.10.1992 Tarihli Kararı
Danıştay 9. Dairesi, 1992/5763 E., 1993/485 K. ve 10.02.1993 Tarihli Kararı
Danıştay 7. Dairesi, 1989/1714 E., 1993/1211 K. ve 31.03.1993 Tarih Kararı
Danıştay 7. Dairesi, 1992/2398 E., 1994/4477 K. ve 03.10.1994 Tarihli Kararı

*kapsadığı asgari koşulları taşıması da söz konusu olmadığından, alış belgelerinin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine geçirilmesi, yüklenilen verginin indiriminde yeterli görülmemesi” gerekçesiyle kabul etmemiştir.*²³⁷

Görüleceği üzere, mevzuatın açık hükmü uyarınca, idare ve yargı, deftere işlenmeyen fatura ve benzeri belgelere ait KDV’nin indirimini kabul etmemektedir. Ancak Danıştay, takvim yılını aşmamak kaydıyla, yasal süreden sonra da olsa yasal defterlere yapılan fatura ve benzeri belgelerin kayıtlarını, KDV’nin indirimi için yeterli görmektedir.

5.1. Katma Değer Vergisi İndirimi İçin Tutulması Zorunlu Defterler

Bilanço esasına tâbi mükellefler, Vergi Usul Kanunu’nun 182. maddesi uyarınca yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defterlerini tutmakla yükümlüdürler. KDVK’nın 34. maddesindeki ifade "... ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla...." şeklindedir. Yani vesikaların dolayısıyla vesikaların içerdiği bilgilerin defterlere kaydı söz konusudur. Yine KDVK’nın "Kayıt düzeni" başlıklı 54. maddesinde KDV mükelleflerinin tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek biçimde düzenlemeleri gerektiği, bunun için vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarlarının açıkça gösterilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

Yevmiye defterinin, verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek biçimde, vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi,

²³⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1994/278 E., 1995/147 K. ve 28.04.1995 Tarihli Kararı

indirilebilir vergi miktarlarının açıkça gösterilmesini sağlaması açısından, KDVK'nın 54. maddesindeki koşulları²³⁸ sağladığını görmekteyiz.

Ancak yevmiye defteri dışında, tutulması zorunlu defterlerin ise, katma değer vergisi indirimi açısından zorunlu nitelik taşımamaktadır. Örneğin defter-i kebir de bir yasal defter türü olmakla ve KDV hesaplarını içermekle beraber bu defterde yevmiye kayıtları tasnifli şekilde tekrarı için tutulmakta ve tali nitelik taşımaktadır. Nitekim bu defter VUK açısından tasdike tâbi değildir.

Kasa defteri de benzer şekildedir. Yevmiye defteri kasa işlemlerini de içerdiğinden, yevmiye defteri yazılmış fakat kasa defteri yazılmamışsa, katma değer vergisi indirimi açısından sorun olmamalıdır. Zaten kasa defterinin amacı kasa hareketlerinin günü gününe tespittir. Bu nedenle tali nitelik taşımaktadır. Nitekim yazar kasa bulunduran mükelleflerin kasa defteri tutma zorunluluğu yoktur. Kaldı ki kasa defterinde katma değer vergisi indirimine ilişkin ayrıntılar görülmez. Danıştay'a göre kasa defteri, VUK'un mükerrer 85. maddesinde belirtildiği üzere, sadece işletmenin kasa ile ilgili muamelelerinin günü gününe kaydının yazıldığı, KDVK'nın 54. maddesinde öngörülen kayıt düzenine ilişkin hususları ihtiva edecek bir niteliğe sahip olmayan bir defterdir.²³⁹

Yine kambiyo senetleri defterinin içeriğinin, katma değer vergisi indirimi ile ilgisi bulunmamaktadır.

²³⁸ KDVK'nın 54. maddesinin 1. fıkrası; "1. Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler. Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

- a- Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,
- b- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- c- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- d- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler."

²³⁹ Danıştay 11. Dairesi, 1995/1369 E., 1995/1187 K. ve 19.04.1995 Tarihli Kararı

Görüleceği üzere, yevmiye defteri dışındaki defterlerin yasal süresi içinde yazılmamış olması sadece usulsüzlük cezasını gerektirir ve KDV indirimine engel teşkil etmemektedir.

Fatura ve benzeri belgelerin yevmiye defterine işlenmemesi, ancak diğer defterlere işlenmesi, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV indirimi için yeterli görülmemektedir.

Nitekim Danıştay, fatura ve benzeri belgelerin bilgisayar ortamına geçirilmiş, yevmiye defterine işlenmemiş olduğu duruma ilişkin kararlarında²⁴⁰ KDV indirimi istemini kabul etmemiştir. Ancak mükellefin süresinde değil de takvim yılı içerisinde geç de olsa vesikalarını kanuni deftere işlemiş olması, beyannamelerini süresinde ve gerçeğe uygun vermesi halinde Danıştay, katma değer vergisi indirimini kabul etmiştir.²⁴¹

5.1.1. Yasal Defterlerin Tasdiki ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Defter tasdikinin KDVK açısından da büyük önemi bulunmaktadır. Zira 3065 Sayılı KDVK'nın 34/1. maddesinde, katma değer vergisi indiriminin şartlarını, “verginin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi” ve “bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi” olarak belirlenmiştir. Ayrıca Kanun'un 54. maddesine göre, mükelleflerin tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemeleri ve bu kayıtlarda,

²⁴⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/370 E., 1998/118 K. ve 19.06.1998 Tarihli Kararı; Danıştay 11. Dairesi, 1997/2640 E., 1999/43 K. ve 11.01.1999 Tarihli Kararı; Danıştay 7. Dairesi, 2000/6330 E., 2002/677 K. ve 18.02.2002 Tarihli Kararı

²⁴¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/234 E., 1997/372 K. ve 10.10.1997 Tarihli Kararı; Danıştay 11. Dairesi, 1997/4171 E., 1999/1457 K. ve 19.04.1999 Tarihli Kararı

vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarlar, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarını ayrıca göstermeleri gerektiği belirtilmiştir.

Tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde veya kanuni süresinin sonundan başlayarak, Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesinde belirtilen bir aylık süre içinde tasdik ettirilmiş olması halinde, KDV indirimi yönünden herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, tasdike tâbi defterlerin süresinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde tasdik ettirilmemesi halinde ise, bu defterler Vergi Usul Kanunu yönünden hiç tasdik ettirilmemiş ve tutulmamış sayıldığından, tasdiksiz defterlere kaydedilen alış belgelerinde KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Yasal defterlerin süresi içinde tasdiklenmemesi nedeniyle KDV indiriminin yapılıp yapılamayacağına ilişkin idarenin çeşitli özelgeleri bulunmaktadır. Vergi idaresinin çıkarmış olduğu özelgelerin bir kısmı KDV'nin indirilemeyeceği yönündedir.²⁴²

İdare bazı özelgelerinde²⁴³ ise tasdiksiz de olsa kanuni defterlere, ilgili takvim yılı içinde kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin ödendiğinin ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin inceleme ile tespit edilmiş olması şartlarıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indirimi kabul edilebileceğini belirtmektedir.

²⁴² Maliye Bakanlığı, 50774 Sayılı ve 02.11.2000 Tarihli Özelgesi. Ayrıca yasal defterlerini kanuni süresi geçtikten sonra tasdik ettirmiş olan mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmeyeceği konusunda bakınız: Gelirler Genel Müdürlüğü, 50537 Sayılı ve 19.11.1999 Tarihli Özelgesi, Gelirler Genel Müdürlüğü, 49122 Sayılı ve 27.10.2000 Tarihli Özelgesi

²⁴³ GİB. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, **Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü**, 21152195-130-327 Sayılı ve 28.05.2014 Tarihli Özelgesi; Çanakkale Valiliği, Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, B.07.4.DEF.0.17.10.00-KDV-2010-02-15 Sayılı ve 16.02.2012 Tarihli Özelgesi

Danıştay, defterlerde noter tasdikinin olmamasının tek başına re'sen takdire sevk nedeni olmadığı²⁴⁴, katma değer vergisi indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, bu defterlere kaydedilen belgelerde gösterilen KDV indiriminin kabul edilmesi gerektiği düşüncesini benimsemiştir.²⁴⁵

5.1.2. Müteharrik Yapraklı Defterlerin Tasdiksiz Arka Kısımına Yapılan Kayıtların Vergi İndirimine Etkisi

Bilgisayar teknolojisinin muhasebe alanında yaygınlaşması neticesinde vergi mevzuatına müteharrik yapraklı²⁴⁶ defterlerin kullanımına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı, VUK mükerrer 257. maddesinin verdiği yetki ile Vergi Usul Kanunu 165 Nolu Tebliğ ile müteharrik yapraklı defterlerin tasdikine ilişkin yaptığı düzenlemede *“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 183. maddesine göre mükellefler tarafından müteharrik yapraklı olarak tutulacak defterlerin aynı Kanun’un 224 ve 225. maddelerine uygun olarak noterlerce tasdik işlemleri yapılırken verilen tasdik*

²⁴⁴ Danıştay 4. Dairesi, 1998/932 E., 1999/1089 K. ve 16.03.1999 Tarihli Kararı

²⁴⁵ Danıştay 11. Dairesi, 1996/77 E., 1996/686 K. ve 14.02.1996 Tarihli Kararı; *“Defterlerde noter tasdikinin olmaması KDV indirim hakkını ortadan kaldırmayacağından, bu deftere kaydedilen belgelerde gösterilen KDV’nin indiriminin kabul edilmesi gerekir.”*

Danıştay 7. Dairesi, 2000/6138 E., 2001/3474 K. ve 07.11.2001 Tarihli Kararı; *“Yevmiye defterinin tasdik ettirilmeden kullanılması bu defterin yasal defter olma niteliğini ortadan kaldırmamakta olup, böyle durumlarda usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir. Ayrıca bu defterlere kaydedilen alış faturalarının gerçeğe aykırı veya niteliği itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı yönünden bir araştırma yapılmadan sadece tasdiksiz yevmiye defterine kaydedilmesi gerekçe gösterilerek, alış faturalarındaki KDV’nin indiriminin reddedilmesi yerinde değildir.”*

Danıştay 7. Dairesi, 2000/7910 E., 2001/4168 K. ve 26.12.2001 Tarihli Kararı *“Belli bir tarihten sonraki işlemlerin kaydedildiği ikinci yevmiye defteri dışındaki, birinci yevmiye defteri de dâhil olmak üzere diğer tüm defterler, yasal süreleri içinde tasdik ettirilmiş olduğundan ve indirilen KDV’lere ilişkin belgelerin gerçeği yansıtmadığı yolunda herhangi bir iddia ve yapılmış bir tespit bulunmadığından, mükellefçe indirilen KDV’lerin kabulü gerekir. Kullanılan tüm belgelerin yasal defterlere kayıtlı olması durumunda yapılan tarhiyatta ve ceza kesme işleminde yasaya uygunluk bulunmamaktadır.”*

Danıştay 7. Dairesi, 2000/6516 E., 2002/1534 K. ve 15.04.2002 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1998/741 E., 1999/1066 K. ve 10.03.1999 Tarihli Kararı

²⁴⁶ Müteharrik yapraklı sayfalar; bilgisayarın yazıcısından alınan, kenarları delikli, birbirine ekli devamlı sayfalar anlamına gelmektedir.

numarasının da mühürle birlikte her sayfada yer alması” gerekli görülmüştür. Vergi Usul Kanunu 167 Nolu Tebliğ ile Maliye Bakanlığı’nın kararı bir kez daha vurgulanmıştır.

Ancak uygulamada bazı mükelleflerin tasdik edilen yaprakların arka kısmına kayıt yaptıkları görülmektedir. Danıştay “*müteharrik yapraklı yevmiye defterlerinin tasdiksiz arka kısımlarına yapılan kayıtların kanuni defterlere yapılmış kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığına*” ilişkin kararla²⁴⁷, müteharrik yapraklı yevmiye defterlerinin tasdiksiz arka kısımlarına yapılan kayıtların ve bu kayıtlara dayanılarak yapılan KDV’de indirimin geçerli sayılıp sayılmayacağı konusu tartışılmaya başlanmıştır.

VUK’un 183. maddesine göre; yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defter olup, ciltli ve sahifeleri müteselsil sıralıdır. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilmektedirler.

Mevzuatta da belirtildiği üzere müteharrik yapraklı defterlerde, her bir sayfaya bir sayfa numarası verilerek, sayfa tasdik edilmektedir.²⁴⁸ Ancak tasdik edilen sayfaların boş olan arka yüzlerine yapılan kayıtların, tasdikli sayfalara yapılan kayıtlar gibi geçerli olup olmayacağı tartışma konusu olmuştur. Dolayısıyla paralel bir tartışma konusu da fatura ve benzeri belgelerin, tasdikli yevmiye defterinin sayfalarının arka yüzlerine işlenmesi durumunda, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağıdır.

²⁴⁷ Danıştay 7. Dairesi, 2001/4619 E., 2002/167 K. ve 21.01.2002 Tarihli Kararı

²⁴⁸ VUK’un 225. maddesine göre; ciltli defterlerin tasdik esnasında sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenir. Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığı’nca müsaade edilen müesseseler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirirler. Tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmadan evvel tasdike arz olunur.

Vergi idaresinin görüşü, yevmiye defterlerinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlara konu olan faturalardaki KDV'nin indirilebileceği yönündedir. Nitekim vergi idaresi, konu ile ilgili bir özelgesinde²⁴⁹, yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defter-i kebire süresinde ve usulüne uygun kaydedilmesi şartıyla, yevmiye defterinin arka sayfalarında yer alan kayıtlara dayalı KDV indirimlerinin bu çerçevede kabulünün mümkün olduğunu belirtmiştir.

Vergi idaresi, tasdiksiz defterlere yahut müteharrik defterlerin arka sayfalarına kayıt yapılmasını vergi indirimine aykırı bulmamasına rağmen, idare bu kayıtları kimi zaman kanuni defterlere yapılmış kayıt olarak kabul etmemektedir. İdare, yevmiye defterinin arka sayfasına yapılan kayıtları, kanuni deftere yapılmış kayıt olarak görmemesi nedeni ile mükellefe, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi gereğince iki kat birinci derece özel usulsüzlük cezası uygulamasına gidebilmektedir.

İdare ayrıca, müteharrik defterlerin arka sayfalarına kayıt yapan mükelleflere, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 140. maddesine göre, işyeri kayıtlarının yönetmelikle belirtilen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmemesi gerekçe gösterilerek, yapılan kayıtları geçersiz sayılmakta ve idari para cezası uygulamaktadır. 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanun'dan doğan cezalara karşı adli yargıda açılan davalarda, adli makamlar, para cezalarını hukuka uygun görmemektedir.²⁵⁰

²⁴⁹ Maliye Bakanlığı, 50774 Sayılı ve 02.11.2000 Tarihli Özelgesi

²⁵⁰ Sincan Sulh Ceza Mahkemesi 2002/199 E., 2002/199 K ve 09.12.2002 Tarihli Kararı; “...Dosya içeriğinden belirtilen müfettiş raporu ile müteriz şirketin yevmiye defterinin 135 sayılı yevmiye maddesindeki kayıtların arka sayfasına işlendiği nedenle idari para cezası verilmişse de bunun yasalara aykırı olmadığı anlaşıldığından itirazın kabulüne karar verilmiştir.”

Ankara 13. Sulh Ceza Mahkemesi 1999/78 K ve 09.03.2000 Tarihli Kararı; “...Defterin onaylanması belgeye resmîyet ve geçerlilik sağlayan ve ileride değiştirilmesini önleme gayesine matuf bir işlem olup, arkalı önlü bir bütün olan sayfanın ön yüzünün onaylı olması o sayfanın arka yüzünde yazılı olanların geçersizliğini gerektirir bir olay olmadığı kanaatine varılmış olup, (...)

Danıştay'ın yevmiye defterlerinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlara konu olan faturalardaki KDV'nin indirilemeyeceği yönünde bazı kararları²⁵¹ bulunmasına karşın, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarla, defter-i kebir ve envanter defteri arasında karşılaştırmalı bir inceleme ve araştırma yapılması, bu suretle biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapılan kayıtların doğruluğunun araştırılması gerektiği, bu yönde bir inceleme yapılmadan sadece, söz konusu kayıtların biten yevmiye defterinin arka sayfasına yapıldığından hareketle KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği yönünde karar vererek, tartışmayı sonlandırmıştır.²⁵²

5.2. Yasal Defterlere Geç Kaydedilen Fatura ve Benzeri Belgelerdeki Katma Değer Vergisinin İndirimi

Katma değer vergisinin indirimi için yasal defterlere fatura ve benzeri belgelerin kaydı ile ilgili bir diğer konuda, kaydın süresidir. Bu konudaki referans yasal düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesidir.

Faturanın, deftere Kanun'da belirtilen 10 günlük süre zarfında kaydının yapılmaması halinde, katma değer vergisinde indirimin yapılıp yapılamayacağına

tahakkuk ettirilen idari para cezasının genel hukuk prensiplerine aykırı olduğu düşüncesiyle itirazın kabulüne ve idari para cezasının iptaline karar verilmesi sonuç ve kanaatine varılmıştır"

²⁵¹ Danıştay 7. Dairesi, 2001/4619 E., 2002/167 K. ve 21.01.2002 Tarihli Kararı "Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne yapılan kayıtların kanuni deftere yapılmış kayıt olarak kabulüne imkan bulunmadığı"

Danıştay 7. Dairesi, 2001/2331 E., 2004/576 K. ve 03.03.2004 Tarihli Kararı "Yevmiye defterinin tasdiksiz kısımlarının yasal defter, bu kısma yapılan kayıtların da yasal deftere kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığından, bu kayıtlarda yer alan KDV'ler indirim konusu yapılamaz."

Danıştay 7. Dairesi, 2002/514 E., 2004/834 K. ve 06.04.2004 Tarihli Kararı; "Yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtların yasal defterlere yapılmış kayıt olarak kabulü mümkün olmadığından, mal alış ve gider faturalarında yer alan KDV'lerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerine göre indirilmesi mümkün değildir."

²⁵² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2005/110 E., 2005/177 K. ve 17.06.2005 Tarihli Kararı

ilişkin kanunda net bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak vergi idaresi, faturaların 10 günlük süre içerisinde defterlere kaydının yapılmaması halinde, KDV indirimini reddetmektedir.

Zira KDVK'nın 29 maddesinin 1. fıkrasında, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanun'da aksine bir hüküm olmadıkça, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir. KDVK'nın 3. fıkrasında ise; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiş; yine aynı Kanun'un 34. maddesinin 1. fıkrasında ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmek ve bu belgeler yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

KDVK'nın 29 ve 34. maddelerinin değinilen hükümleri karşısında, yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, indirime konu verginin fatura ve benzeri belgelerde hem ayrıca gösterilmesi ve hem de alış belgelerinin yasal defterlere, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kaydedilmiş olmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Burada KDVK'nın koyduğu sınır, takvim yılının sonu olarak belirtilmiştir. Bu nedenle faturaların takvim yılı sonuna kadar defterlere işlenmesi halinde indirimin kabulü gerekmektedir.

Ayrıca KDVK'nın ilgili hükümlerine baktığımızda KDV'nin, indirim mekanizması esasına göre işlediğini görmekteyiz. İndirim mekanizmasının öncelikle

işlerlik kazanması, KDV'nin hem verimini hem de denetimini arttırmaktadır. Soruna bu çerçeveden bakıldığında faturaların deftere kaydının 10 günlük süreyi geçmesi halinde, indirimin reddi gibi bir yaptırım, KDV'nin işlerliğine de olumsuz yansıyacaktır. Zira Kanun'daki süre usul süresidir. Burada faturaların yasal defterlere işlenme süresi konusundaki keyfiliğin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Faturaların deftere işlenmesinde öngörülen 10 günlük sürenin usul hükmü olduğuna dair en önemli düzenleme, 10 günlük süreye uyulmaması halinde getirilen yaptırımdır. Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-6. maddesi, aynı Kanun'un 219. maddesinde belirtilen 10 günlük süre içerisinde fatura ve benzeri belgeleri, mücbir sebepler hariç, yasal defterlere kaydedilmeme fiiline, birinci derece özel usulsüzlük cezası öngörmüştür. Bir usul hükmü olması nedeniyle 10 günlük sürenin geçiriliyor olması, deftere kaydı geç yapılan faturalarda belirtilen KDV'nin indirimine engel teşkil etmemektedir.

5.3. Fatura ve Benzeri Belgelerin İlgili Takvim Yılı Sonuna Kadar Yasal Defterlere Kaydedilmemesi

KDVK'nın 29/3. maddesinde, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili belgelerin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde kayıtlara geç intikal ettirilen belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebilmesi için, bu belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay da vermiş olduğu kararlarda²⁵³, VUK'nun 219. maddesinde belirtilen, fatura ve benzeri belgelerin deftere kaydedilmesi gereken 10 günlük sürenin dolmasının, mükelleflere tanınan KDV indirimi hakkını ortadan kaldırmayacağını belirtmektedir. Ancak bu gecikme Kanun'da ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de belirtildiği üzere takvim yılını geçmemelidir.

Katma değer vergisi indirim hakkının kullanılabilmesi için, alış belgelerinin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Bu gerekliliğe uyulmaması halinde ise defterlere kaydedilmeyen alış belgelerindeki KDV indirilemeyecektir.²⁵⁴

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında²⁵⁵ bu durum açık bir şekilde yansıtılmıştır. *“Yasal defterlere süresinde kaydedilmeyen alış belgelerinde gösterilmeyen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı”* şeklinde ifade edilmektedir. Yine Danıştay'ın başka bir kararında²⁵⁶ ise; *“...Sözü edilen hükümlere göre, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, bu verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmesi yasal bir zorunluluktur.”* denilerek, mücbir sebep dışında, takvim yılı içinde faturaların deftere işlenmemesi halinde, faturada belirtilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı vurgulanmıştır.

²⁵³ Danıştay 11. Daire, 1996/2486 E., 1997/1212 K. ve 07.04.1997 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Daire, 1993/2348 E., 1994/2262 K. ve 09.05.1994 Tarihli Kararı

²⁵⁴ Danıştay 11. Daire, 1999/4181 E., 2000/3235 K. ve 13.09.2000 Tarihli Kararı

²⁵⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1995/177 E., 1997/67 K. ve 17.01.1997 Tarihli Kararı

²⁵⁶ Danıştay 9. Dairesi, 2007/5780 E., 2010/2640 K ve 26.05.2010 Tarihli Kararı;

Danıştay 4. Dairesi, 2008/4231 E., 2010/5443 K ve 04.11.2010 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1999/3709 E., 2000/3123 K ve 31.10.2000 Tarihli Kararı;

5.4. E-Defter Uygulaması ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Bilimde, özellikle de internet alanında yaşanan gelişmeler mali alandaki uygulamalara da doğrudan etki etmiştir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, e-tahsilat, e-beyanname, e-fatura uygulamalarına, e-defter uygulamasını da ekleyerek, neredeyse tüm işlerini elektronik ortamda gerçekleştirme imkânına sahip olacaktır.

İdare açısından, e-defter uygulamasına geçişin en önemli nedeni, gelişen teknolojinin getirdiği imkânlardan yararlanarak, vergi tahsilatının daha kolay işleyebilmesini sağlamaktır. Zira e-defter sistemine geçilmesi ile defterlerin denetimi çok daha kolaylaşacak ve e-fatura sayesinde mal teslimi ile hizmet ifası kayıt altına alınacağından, vergi kaçağı ihtimali daha da azalacaktır.

E-defter uygulamasının sağlamış olduğu denetim, sadece vergi kaçaklarında değil, KDV'nin özü niteliğinde olan indirim mekanizmasının işleminde de kolaylık sağlamaktadır.

361 Nolu Tebliğ'in "Elektronik Verilerin Muhafaza ve İbrazi" başlıklı 7. bölümünde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca ön denetime tâbi tutularak belirlenmiş olan formata uygunluğu kabul edilen verilerin Vergi Kanunları karşısında kâğıt ortamında tutulan defter ve belgeler olarak kabul edileceği, VUK'ta ve diğer vergi kanunlarında yer alan defter, tasdiğe ilişkin hükümler hariç, kayıt ve belgelere ilişkin hükümlerin elektronik defter ve belgeler için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, VUK uyarınca kâğıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi ve muhafazası ve ibrazına izin

verilen mükellefler, alış belgelerinde yer alan katma değer vergisini, bu belgeleri VUK'ta belirlenen süreler dâhilinde elektronik defterlere kaydetmeleri şartıyla genel usul ve esaslar çerçevesinde indirim konusu yapabileceklerdir.²⁵⁷

E-defter tutan mükelleflerin, kâğıt ortamında tuttuğu defterler hükümsüz sayılmıştır. E-defter ile kâğıt defter arasında farklılık bulunması halinde, elektronik ortamdaki defterler dikkate alınmaktadır. E-defter uygulamasına geçen mükelleflerin, mal ve hizmet karşılığı almış oldukları faturalarını, e-deftere değil de, kâğıt deftere işlemeleri durumunda, KDV indiriminin ne olacağı konusunun uygulamada karşımıza çıkacağı ihtimal dâhilindedir. Zira kâğıt defterin hükümsüz sayılması halinde, kâğıt fatura da hükümsüz sayılacak ve KDV indirimi de doğal olarak tartışmalı hale gelecektir.

Katma değer vergisi indirimi hükmünü düzenleyen, KDVK'nın 34. maddesindeki ifade "... ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla..." şeklindedir. Yani vesikaların dolayısıyla vesikaların içerdiği bilgilerin defterlere kaydı söz konusudur. Yine KDVK'nın "Kayıt düzeni" başlıklı 54. maddesinde KDV mükelleflerinin tutulması mecburi defter kayıtlarını, bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek biçimde düzenlemeleri gerektiği, bunun için vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarlarının açıkça gösterilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

E-defter uygulamasını düzenleyen 421 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ve 1 Sıra Nolu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde de, faturaların e-deftere değil de,

²⁵⁷ ARAS Coşkun, **"Defterlerin Elektronik Ortamlarda Tutulduğu Durumlarda KDV İndirimi"**, e-Yaklaşım, Ocak 2008, Sayı: 181

kâğıt deftere işlenmesi halinde, KDV indiriminin akıbetinin ne olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu durumda VUK 3. maddesinin B bendine bakmak gerekmektedir. Bu hükme göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Yasanın 3. maddesinin B bendi vergi hukukunun ispat başlığını taşır. B bendi ile Vergi Usul Kanunu'nun ruhunu oluşturan mükelleflerin defter ve belge düzenine uymak, bildirimleri yerine getirmek, beyanname vermek vb., şekli vergi yükümlüklerine uymaları halinde, beyanlarının doğru kabul edileceği kuralının istisnai halleri vurgulanmaktadır.

Faturanın e-deftere değil de, kâğıt deftere işlenmesinin yok hükmünde sayılması, bu anlamda VUK 3/B hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü gerçekte mal alınmış, hizmet ifa edilmiştir. Ayrıca usulüne uygun fatura da alınmış ve süresinde deftere işlenmiştir. Şekli bir kurala dayanılarak, katma değer vergisinin yok sayılması aynı zamanda, KDVK'ya da aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü katma değer vergisinin mantığı indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Şekli gerekçelerle, katma değer vergisi indiriminin reddi, bu yönüyle hukuka uygun olmayacaktır.

Ancak indirimin reddedilmemesi, vergi cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. E-defter tutulması gerekirken, kâğıt ortamında defterin tutulmasını yok hükmünde sayılması, VUK 353. maddenin I/2 bendi ihlalini doğurabilir. Bu bende göre, bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, 1. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

Faturanın, e-deftere geç işlenmesi durumu da, yine kâğıt deftere geç işlenmesi gibi sonuç doğuracaktır. Zira mevzuat faturanın deftere 10 gün içinde işlenmesini

öngörmektedir.²⁵⁸ Faturanın, 10 günlük sürenin geçmesi üzerine kayıt altına alınması halinde ise Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-6. maddesinde belirtildiği üzere birinci derece usulsüzlük cezası tatbik edilecektir.

Fatura ve benzeri belgelerin deftere geç kaydedilmesi durumunda, indirim mekanizmasının akıbeti konusu, faturanın düzenlenmesi ve defterlere kaydedilmesi zamanına göre değişiklik gösterecektir. Takvim yılının aşılması şartıyla, katma değer vergisi indiriminin kabul edilmesi gerekmektedir. Faturanın, e-deftere işlenmesindeki gecikme, takvim yılının aşması halinde ise, dönemsellik ilkesi gereği, katma değer vergisi indirimi kabul edilmeyecektir.

6. Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Katma Değer Vergisi Gerçekte Yüklenilmiş Olmalı

Verginin bir malın veya hizmetin tedarik aşamasından başlayarak nihai yüklenicisi olan tüketiciye kadar aktarımı, katma değer vergisine özgü olan "indirim mekanizması" sayesinde mümkün hale gelmektedir. Buna göre bir malın veya hizmetin tedarik aşamasından başlayarak üretim, satış, dağıtım ve nihai tüketiciye satış aşamasında bulunan mükellefler tarafından her bir safhada yaratılan KDV, ilgili bulunduğu safhada mükelleften alınmakta ve nihayetinde mal veya hizmete ilişkin yaratılan toplam KDV, bir zincir yoluyla mal veya hizmetin nihai tüketicisi veya kullanıcısına yüklenmektedir.

²⁵⁸ VUK'nun 219. maddesinin (a) bendi

Katma değer vergisinde indirim hakkının kullanılabilmesi, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen katma değer vergisinin gerçekte yüklenilmiş olması şartına bağlanmıştır.

6.1. Katma Değer Vergisinin Gerçekte Yüklenildiği Haller: Malın Teslimi, Hizmetin İfası

3065 sayılı KDVK'nın 1. maddesine göre KDV'ye konu mal ve hizmetler tanımlanmıştır. Malın teslimi ve hizmetin ifasına ilişkin hukuki düzenlemeler ise KDVK'nın 2. maddesi ve devamında düzenlenmiştir.

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasının işleyebilmesi, mal teslimi ve hizmet ifalarının, gerçekleşmesine bağlanmıştır. Nitekim KDVK'nın 29/1. maddesinin (a) bendinde, mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin, (b) bendinde ise, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Danıştay vermiş olduğu kararlarında mal teslimi ve hizmet ifasının fiilen gerçekleşmiş olmasını indirimin kabulü için zorunlu görmüştür. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu vermiş olduğu bir kararda²⁵⁹ indirim mekanizmasında mal teslimi ve hizmet ifasının rolünü; “...gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir vergi ödemesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimi söz konusu edilemeyeceğinden, indirime dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtır

²⁵⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/131 E., 1997/203 K. ve 02.05.1997 Tarihli Kararı

yansıtmadığının saptanmasının uyumsuzluğun çözümü bakımından önem taşıdığı...”
cümleleri ile ifade etmiştir²⁶⁰.

Danıştay’ın diğer kararlarında da²⁶¹ gerçekleşmemiş teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi indirimi konusu yapılamayacağı net bir şekilde ifade edilmiştir. Ancak burada dikkat çekilmesi gereken birkaç konu bulunmaktadır. Bunlardan ilki faturaya konu teşkil eden mal ve hizmetin, faturada belirtilen kişi veya şirketten alınmasının KDV indirimi açısından önem taşımasıdır. Mal ve hizmetin gerçekten alınmasına rağmen, bu mal ve hizmetin KDV indiriminin başka bir firmadan alınan faturaya dayandırılarak yapılmaya çalışılması hukuka uygun olmayacaktır²⁶².

Yine dikkat çekilmesi gereken bir diğer konu ise, mal ve hizmetin yüklenilmesi, katma değer vergisinin indirimi için bir şart iken, satılan mal ve hizmetin bedelinin ödenmesinin katma değer vergisi için bir şart niteliğinde olmadığıdır. Zira kanuni düzenleme KDV indirimini mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekten yapılıp yapılmadığına göre kabul etmektedir.

²⁶⁰ Danıştay çok sayıda benzer karara imza atmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2007/697 E., 2009/111 K. ve 20.03.2009 Tarihli Kararı; “...Mükellefler tarafından katma değer vergisi indirimi yapılabilmesi için vergisi indirim konusu yapılacak işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtmaması ve fatura ve vesikalarda gösterilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin gerçekten ödenmiş, yani indirim konusu yapan tarafından yüklenilmiş olması gerekmektedir. Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir katma değer vergisi ödenmesi, dolayısıyla yüklenilmiş bir katma değer vergisi söz konusu olamayacağından vergi indirimi de yapılamaz. Bu nedenle vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçekten yapılmış bir teslimle ilişkin olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır.”

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2008/41 E., 2009/156 K. ve 03.04.2009 Tarihli Kararı

²⁶¹ Danıştay 11. Daire, 1998/2784 E., 2000/382 K. ve 07.02.2000 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Daire, 2009/6707 E., 2012/7630 K. ve 26.11.2012 Tarihli Kararı

²⁶² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2007/748 E., 2008/759 K. ve 26.12.2008 Tarihli Kararı; “...düzenleyicisinden gerçekten emtia alındığı iddiası dışında kanıt sunmayan davacının faturaları kayıtlarını şeklen belgelendirmek için temin ettiğinin kabulünde yasaya aykırılık bulunmadığı, bu durumun Katma Değer Vergisi Kanunu’nun öngörmediği, yüklenilmemiş verginin indirim konusu yapılmasını olanaklı kılmaz.”

6.2. Katma Değer Vergisinin Gerçekte Yüklenilmediği Haller

Katma değer vergisinin gerçekte yüklenilmediği durumlarda, verginin indirimi kabul edilmemektedir. Fatura ve benzeri belgelerde mal ve hizmet alımları görüldüğü halde, gerçekte bu alımların yapılmamış olması karşımıza çeşitli şekillerde çıkabilmektedir. Örneğin sahte fatura yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması halinde, mal teslimi ve hizmet ifası, fatura ve benzeri belgelerde belirtildiği gibi gerçekleşmemiştir. Bu durumda VUK'nun belirttiği gibi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananlara üç kat vergi ziyayı gibi idari cezalar verilebildiği gibi, bu kişiler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren kovuşturmalar da başlatılmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle belge kullanmanın bir diğer yaptırımı ise, KDV indiriminin reddedilmesidir.

Mal tesliminin gerçekte yapılmamasına ilişkin durumlar bazen, mükellefin kastıyla gerçekleşmemektedir. Örneğin malların zayi olması durumunda, teslimatı gerçekleştirecek kişinin kastı bulunmamaktadır. Bu durumda da teslimin gerçekleşmemesi nedeni ile zayi olan mallara ilişkin KDV'nin durumu tartışmalı hale gelmektedir.

KDV'nin gerçekte yüklenilmediği durumları ve neticesinde indirimin hukuki durumunu şu başlıklar altında inceleyebiliriz:

6.2.1. Fatura ve Benzeri Belgelerin Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Olması Hali

KDVK'nın 29 ve 34. maddelerine göre haksız bir vergi indiriminden bahsedilebilmesi için; indirilen vergilerin gerçekte ödenmemiş olduğunun tespit edilmesi;²⁶³

Mükellefin faaliyetine devam etmediğinin tespiti;²⁶⁴

Faaliyetin hiç yapılmadığının tespiti;²⁶⁵

Mükellefiyet konusu dışında faaliyetten kaynaklı vergilerin indiriminin tespiti;²⁶⁶

Kanun'da sayılan ve indirimi yasaklanan vergilerin indirildiğinin tespiti²⁶⁷;

Kanun'da belirlenen şekil şartlarına uyulmadan indirim yapıldığının tespit edilmesi²⁶⁸ gereklidir. Kanun'da belirtilen bu şartları içermeyen faturaların KDV indiriminde kullanılması kabul edilmemektedir.

²⁶³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2002/590 E., 2003/331 K. ve 13.06.2003 Tarihli Kararı; *“Gerçek bir emtia alımına dayanmaksızın düzenlenen faturada gösterilen katma değer vergisi indirimine konu edilemeyeceğinden, yapılan tarhiyatın kaldırılması yolundaki karar hukuka aykırıdır.”*;

Danıştay 11. Dairesi, 1998/2784 E., 2000/382 K. ve 07.02.2000 Tarihli Kararı;

Danıştay 11. Dairesi, 1999/3914 E., 1999/3900 K. ve 02.11.1999 Tarihli Kararı; *“Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir katma değer vergisi ödemesi ve bunun sonucu olarak da bir vergi indirimi söz konusu edilemeyeceğinden, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtip yansıtmadığı hususlarının saptanması, uyumsuzluğun çözümü bakımından önem arz etmektedir. Düzenlenen bir faturanın gerçek dışı (naylon) olup olmadığının saptanması ise bu faturanın düzenlenmesine takaddüm eden alım satım kademelerindeki bütün işlemlerin irdelenmesine bağlıdır. İndirimi konusu yapılan KDV'ye ait faturaların gerçeği yansıtmaması gerekir.”*

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2008/380 E., 2009/69 K. ve 06.03.2009 Tarihli Kararı; *“Hayali ihracat ve fatura ticareti organizasyonu çerçevesinde düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisi indirim ve iade konusu yapılamaz.”*

²⁶⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1999/88 E., 1999/446 K. ve 22.10.1999 Tarihli Kararı

²⁶⁵ Danıştay 11. Dairesi, 1995/3097 E., 1996/386 K. ve 30.01.1996 Tarihli Kararı

²⁶⁶ Danıştay 7. Dairesi, 2000/8348 E., 2004/122 K. ve 27.01.2004 Tarihli Kararı

²⁶⁷ Danıştay 9. Dairesi, 2010/1249 E., 2010/5247 K. ve 21.10.2010 Tarihli Kararı

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile KDV'nin indirimi²⁶⁹ ve iadesi²⁷⁰ kabul edilmemektedir. Katma değer vergisi indiriminin reddine yol açabilecek faturanın gerçekten sahte olup olmadığına ilişkin tespitini de, idarenin yetkili birimlerine yaptırması gerekmektedir²⁷¹.

Danıştay'a göre, düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının öngörülen biçimsel kurallara uygun olması vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için yeterli olmayıp, ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir.²⁷²

Katma değer vergisinin indiriminde kullanılacak fatura veya benzeri belgenin, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge sayılıp sayılmayacağına ilişkin kıstaslar hem kanunca, hem idarenin yayımladığı genel tebliğlerce, hem de yargı tarafından üretilen kararlarca şekillenmiştir. İdarece inceleme konusu edilen ancak bu kıstaslardan geçerek, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmadığı

²⁶⁸ Danıştay 7. Dairesi, 2001/827 E., 2003/381 K. ve 06.02.2003 Tarihli Kararı; *"Olayda, katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için gerekli yasal defterlere kayıt koşulu gerçekleşmiş kabul edilemeyeceğinden, mahkemeye ibraz edilen faturaların, gerçek mahiyete uygunlukları kanıtlanmış olsa dahi, indirim hakkı vermeleri olanaklı değildir."*

²⁶⁹ Danıştay 7. Daire 2000/6048 E., 2001/3412 K. ve 06.11.2001 Tarihli Kararı "... davacı tarafından kullanılan faturaların düzenleyicisi A. ve P. Ltd. Şti. adına düzenledikleri sahte faturaların tutarı üzerinden % 2 komisyon aldıklarından bahisle tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, hazineye intikal etmediği sabit olan katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle davacı adına tarhiyat yapılmasının mükerrer vergilendirmeye neden olacağı yönündeki gerekçede yerinde değildir."

Danıştay 9. Dairesi, 2000/655 E., 2000/1584 K. ve 04.05.2000 Tarihli Kararı; *"Sahte belgelerde gösterilen KDV ile reddedilen giderlere ait KDV, indirim konusu yapılamaz."*

Danıştay 11. Dairesi, 1998/4324 E., 1999/4641 K. ve 06.12.1999 Tarihli Kararı;

²⁷⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2011/359 E., 2013/259 K. ve 19.06.2013 Tarihli Kararı

²⁷¹ Danıştay 9. Dairesi, 2013/6870 E., 2013/10358 K. ve 19.11.2013 Tarihli Kararı; *"...davacının sahte fatura kullandığından bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır."*

Danıştay 9. Dairesi, 2013/6993 E., 2013/8837 K. ve 24.10.2013 Tarihli Kararı

²⁷² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2005/37 E., 2005/127 K. ve 27.05.2005 Tarihli Kararı;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/1170 E., 1997/1496 K. ve 15.10.1998 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 2007/6198 E., 2009/1744 K. ve 15.04.2009 Tarihli Kararı; *"... Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla katma değer vergisi ödenmesi ve bunun sonucu olarak da vergi indirimi söz konusu olamayacağından, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ortaya konulması gerekir."*

kabul edilen fatura veya benzeri belgelerin KDV indiriminde kullanılabilmesi öngörülmüştür.

6.2.2. Malların Zayi Olması Hali

KDVK'nın, "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30. maddesinin (c) alt bendi uyarınca; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV, mükellefin vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

KDVK'nın 30/c maddesi hükmü, madde metninin ilk hali itibariyle, *“zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilmeyeceği”* yönündedir. Bu hükme daha sonra 4503 ve 5228 sayılı Kanunlarla yapılan eklemeler sonrasında Kanun metninin son hali; *“Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi”*nin indirilemeyeceği şeklini almıştır. Ancak maddenin özü olan, zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirilemeyeceği hükmü değişmemiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin “2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi” başlıklı bölümünde mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanun'un (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün

olmadığı hatırlatıldıktan sonra, söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı; bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 Nolu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dâhil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılmasının gerektiği belirtilmiştir.

Katma değer vergisi uygulamasının indirim mekanizmasına dayandırılmasına rağmen zayi olan mallara ilişkin olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamamasının kanuni düzenlemelerde gerekçeleri şu şekilde ifade edilebilir:

Gerekçelerin ilki vergi emniyetini sağlamak ve malların zayi olduğu gerekçesi ile ortaya çıkacak vergi kaybını önlemek olarak belirtilebilir.

Diğer gerekçe ise KDVK'nın temel özelliklerine dayandırılmaktadır. Katma değer vergisi her aşamada yaratılan katma değeri vergilendirmektedir. Bu sistem sayesinde vergi güvenliği sağlanmakta ve vergi oranları düşük tutulmak suretiyle verginin imalatçı ve satıcılar için geçici bir süre için olsa dahi, bir yük teşkil etmesi önlenmektedir. Zayi olan mallar ise, vergiye tâbi tutulmadığından sistem dışında kalmaktadır.

6.2.2.1. Zayi Olan Malların Kapsamı

Vergi idaresi gerek deprem²⁷³ ve sel felaketi²⁷⁴ hallerinde, gerekse Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerde yangın sonucunda malların zayi olması halinde bu mallar için yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapılması yönünde uygulama yapmaktadır²⁷⁵.

Ancak yangın söz konusu olduğunda zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için zayi olan malların bulunduğu yer için Maliye Bakanlığının mücbir sebep ilan etmesi gerekmektedir. Mücbir sebep ilan edilmeyen yerlerde çıkan yangın sonucu zayi olan mallar için takdir komisyonunca emsal bedel tespiti yapılsa bile bu mallar için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz. Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilebilmesi için ise yangının belli bir bölgeyi, ili, ilçeyi veya

²⁷³ 282 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, 7.bölümünde; *“deprem sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan KDV ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılamayacağı diğer bir ifade ile bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyeceği, henüz indirilmemiş olan KDV'lerin ise takip eden dönemlerde indirilebileceği”*

²⁷⁴ Maliye Bakanlığı Genelgesi (Bartın, Karabük ve Zonguldak (Ereğli hariç) illerinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle) 30.05.1998 tarih ve 23357 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Genelgenin 9/b maddesinde; *“Sel felaketi sonucu zayi olduğu takdir komisyonlarınca tespit olunan mallara ilişkin olarak yüklenilip önceki dönemlerde indirim konusu yapılan katma değer vergileri ile ilgili olarak KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre işlem yapılmayacak, diğer bir ifadeyle bu mallarla ilgili olup önceki dönemlerde indirilen katma değer vergileri düzeltme yoluyla mükelleflerden istenilmeyecek, henüz indirilmemiş olan katma değer vergileri ise takip eden dönemlerde indirilebilecektir.”*

Maliye Bakanlığı, 66425 Sayılı ve 30.11.1995 Tarihli Özelgesi

²⁷⁵ Maliye Bakanlığı, Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı, 75497510-130[29-2013-05]-41 Sayılı ve 20.08.2013 Tarihli Özelgesi; *“...Şirketinizce ihraç edilecek mallar sel nedeniyle zayi olduğundan, Kanun'un (30/c) maddesi gereğince bu mallara ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, sel nedeniyle zayi olan malların ihracatı gerçekleşmediğinden bu mallara ait yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi mümkün değildir.”*

Maliye Bakanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2666 Sayılı ve 22.08.2012 Tarihli Özelgesi

mükellef grubunu ilgilendiren genel nitelikte olması gerekmektedir. Münferit olaylar için mücbir sebep ilan edilmesi söz konusu değildir.²⁷⁶

Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgelere de bakıldığında;

“... Depo olarak kullanılmak durumunda olan yerde münferit olarak ortaya çıkan yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV’nin bu anlayış paralelinde indirim konusu yapılamayacağı”,²⁷⁷

“ Münferiden çıkan yangın sonucu marketin yanması dolayısıyla zayi olan mallara ait KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı”,²⁷⁸

“... Fabrikada münferit olarak ortaya çıktığı anlaşılan yangının mücbir sebep hali olarak sayılması mümkün bulunmadığından zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indiriminin mümkün olmadığı”²⁷⁹ ifade edilmiştir.

Kanun koyucunun, söz konusu Kanun maddesini getirmekteki amacı, genel hukuk prensipleri dâhilinde diğer kanunların düzenleniş amaçlarından farksız olarak, mükellefin objektif iyi niyet kuralları içinde gerekli özeni göstermesine karşın yine de ortaya çıkan, ticari faaliyetin gerçekleşmesi ve idamesi sırasında doğan rutin zayıat (VUK’un 278. Maddesinde sayılanlar) değil, tam tersine bu özenin gösterilmemesi sonucu ortaya çıkan zayıat olup, bu şekilde doğan vergi kayıplarına mani olmaktır.

Zayi olma kavramının kapsamına ilişkin bir diğer ölçüt ise, vergi kanunlarının zayi kavramını algılayış biçimidir. Vergi kanunlarında zayi olma

²⁷⁶ AKMAZ, “**Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV’de İndirim**”, s. 186

²⁷⁷ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.55/5530-92/13128 Sayılı ve 22.03.2005 Tarihli Özelgesi

²⁷⁸ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.53/5330-102-11092 Sayılı ve 08.03.2005 Tarihli Özelgesi

²⁷⁹ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.0.53/5330-110-051105 Sayılı ve 07.10.2005 Tarihli Özelgesi

kavramına sözlük anlamıyla değil, iktisadi değer açısından bakılmaktadır. Bu anlamda zayi olma değer kaybı açısından değerlendirilmektedir. Burada ise malın değer kaybı tamdır.

Malın ekonomik değerinin ortadan kalkmasının, vergi idaresi ve Danıştay'ın görüşlerine göre bazı mallar açısından farklı sonuçları bulunmaktadır. Örneğin vergi idaresi, zayi olan mal kavramına “maddi duran varlıkların”²⁸⁰ yani “demirbaş, makine, teçhizat” gibi taşınmazların dâhil olduğu kanısındadır. Bu nedenle de konu ile ilgili bir özeldesinde²⁸¹ idare, vergi yükümlüsünün maddi duran varlıklar ve mallarla ilgili KDV indirimini kabul etmemiştir.

Danıştay ise, ticari mal kavramını kapsam itibariyle daha dar anlamda görmekte ve maddi duran varlıkları mal kapsamı içine dâhil etmemektedir. Danıştay, diğer ticari mallarla aynı koşulları taşımasına rağmen, duran varlıklara ait KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına karar vermiştir.²⁸² Danıştay'ın uygulamasından da anlaşılacağı üzere, zayi olan mallar yasal koşulları taşıması halinde indirimden yararlanabilmekte, maddi duran varlıklar ise, yasal koşulları taşıyor olsa bile indirim hakkından yararlanamamaktadır.

Zayi olan malların kapsamına ilişkin tartışmaya ihtiyaç duyduğumuz bir diğer konu da, zayi olan mallarla, değeri düşen ve fire veren malların durumunun KDV açısından farklılıklarıdır. KDVK'nın 30. Maddesinde zayi olan malların KDV indiriminin kabul edilmediğinden hareketle, değeri düşen ve fire veren malların

²⁸⁰ Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) 4. Madde; “*Mal ya da hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan, bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.*”

²⁸¹ Maliye Bakanlığı, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı, 53-345/2371 Sayılı ve 29.09.2008 Tarihli Özeldesini

²⁸² Danıştay 11. Dairesi, 1996/6855 E., 1998/622 K. ve 19.02.1998 Tarihli sayılı Kararı

KDVK açısından, zayi olan mallardan farklı bir durumu söz konusu olacaktır. Zayi olan mallara benzemekle beraber KDVK kapsamında farklı statüde değerlendirilen malları şu başlıklar altında inceleyebiliriz:

6.2.2.1.1. Malların Değerinin Düşmesi ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Zayi olan malların kapsamı altında değinmemiz gereken bir diğer konu, malın zayi olması ile malın değerinin düşmesi arasındaki farkın netleştirilmesidir. Değer düşüklüğünde, malın zayi olmasından farklı olarak iktisadi kıymet halen belli bir ekonomik değere sahip olmasına rağmen bu değer genellikle başlangıçtaki değerden daha düşük olmaktadır.

Uygulamada değeri düşen mallar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağı tereddüt konusu olmuştur. Yangın neticesinde tamamen yok olmayan yedek parça ve malzemelerin KDVK'nın 30/c maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu malların indirim konusu yapılabileceği ile ilgili verilen özelgede söz konusu tereddüt gözler önüne serilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı özelgelerinde ağırlıklı olarak, değeri düşen malı, zayi olma kapsamında mütalaa etmemektedir.²⁸³

57 Nolu Katma Değer Vergisi Sirkülerine göre, malın tamamen yok olmaması ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malın zayi olma hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumun sonucu olarak malların, zayi olması değil düşük bedelle satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği Tebliğde

²⁸³ Maliye Bakanlığı, B.07.1.GİB.0.01.53/5330-120-54853 Sayılı ve 18.06.2007 Tarihli Özelgesi

açıklanmıştır. Zira zayi olan mallarda değer artırılamayacağından bu mallara ilişkin verginin indirilmesi mümkün görülmemektedir. Değeri düşen malların da değeri artırılamamakta, ancak belli bir değeri bulunmaktadır. Nitekim vergi idaresi de özeldelerinde, değeri düşen mal için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini belirtmektedir.²⁸⁴

Danıştay da, vergi idaresinin düşüncesine paralel olarak, değer kaybı nedeni ile fiyatı düşen mallara ait katma değer vergisinin indirilebileceğini öngörmektedir.²⁸⁵ Danıştay, mücbir nedenle hasarlı duruma düşen mallara ait KDV'nin değer kaybına isabet eden kısmının indirim dışında bırakılması, hasarlı haliyle satılması durumunda ise bu kısım için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekeceği hükmüne varmıştır.²⁸⁶

6.2.2.1.2. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar ve Katma Değer Vergisi İndirimi

Fire, dönem başında miktarı tam olarak tespit edilemeyen ancak dönem sonu işlemleri sonucu ortaya çıkarılabilen envanter azalması veya bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlanabilir. Cam alıp ayna imal eden mükellefin cam kesimi ve diğer imalat safhalarında oluşan ve tekrar kullanamadığı küçük camlar fire olarak örnek gösterilebilir.

²⁸⁴ Maliye Bakanlığı, B.07.1.GİB.0.01.53/5330-120 Sayılı ve 18.06.2007 Tarihli Özelgesi; GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14001-64-192 Sayılı ve 09.02.2012 Tarihli Özelgesi

²⁸⁵ Danıştay 7. Daire, 1990/3043 E., 1991/1334 K. ve 02.04.1991 Tarihli Kararı

²⁸⁶ Danıştay 11. Dairesi, 1997/2808 E., 1997/4353 ve 02.12.1997 Tarihli Kararı

60 Seri Nolu KDV Sirkülerine göre fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Zayi olmada, fireden farklı olarak, malın sahibinin iradesi dışında elinden çıkmış olması söz konusudur. Alım-satım veya üretime bağlı olarak ortaya çıkan normal fireler, KDVK açısından zayi olma kavramının dışında değerlendirilmiş ve fireye ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği öngörülmüştür. Aynı şekilde vergi idaresinin de görüşü bu yöndedir.²⁸⁷

Her ne kadar fire, vergi mevzuatına göre zayi mal kapsamında sayılmamış ve söz konusu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu edilebilmesi öngörülmüş ise de, fire oranına ilişkin bir sınırlama öngörülmemiştir. Danıştay, idarenin fire miktarındaki fazlalığı tespiti halinde, tespit edilen miktar için kaçakçılık cezası hükümlerinin uygulanmayacağına hükmetmiştir.²⁸⁸

²⁸⁷ Maliye Bakanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV.02-629/2530 Sayılı ve 13.10.2006 Tarihli Özelgesi; *“her ne kadar zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış ise de, fire, bir malın imalat süresince veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı kayıp olduğundan, imalat sırasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır...”*

²⁸⁸ Danıştay 11. Dairesi, 1996/33 E., 1996/4620 ve 21.10.2002 Tarihli Kararı

Danıştay, üretim sonucunda oluşan firelerin ve ambalaj malzemelerinin hurda işiyle uğraşanlara satışı katma değer vergisinden müstesna olduğundan²⁸⁹, bunlara ilişkin alış faturalarında gösterilen veya bunların maliyeti içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına hükmetmiştir.²⁹⁰

6.2.2.1.3. Kaybolan Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi

Malların kaybolması halinde, bu malların zayi olduğu görüşü hakimdir. Nitekim vermiş olduğu kararlarda Danıştay, emtianın nihai tüketime ulaşmadan işletme bünyesinde kaybolması, başka bir ifade ile emtianın fiziksel varlığının tamamen yok olması nedeniyle ekonomik değerinin bulunmaması halinde malın zayi olduğundan söz edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.²⁹¹

Vergi idaresi ise çıkarmış olduğu özeldelerinde kaybolan malların zayi mal kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve KDVK'nın 30/c maddesi gereğince, bu mallara yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir.²⁹²

Vergi idaresi, diğer zayi olan mallara ilişkin uygulamadan farklı olarak, bu konuda oluşabilecek suiistimalleri önlemesi amacıyla, malların çalındığının ya da kaybolduğunun ispat külfetini mükellefe yüklemektedir. Bu ispat polis tutanağıyla ya da duruma göre mahkeme kararıyla yapılmaktadır. Mükellefçe ispat külfetinin yerine getirilip, getirilememesine göre çalınan mala ait KDV'nin hukuki durumu değişiklik

²⁸⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanun'unun 17. maddesinin 5035 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle değiştirilip, 2.1.2004 tarihinde yürürlüğe giren (g) bendinde, külçe altın, dore külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, cam hurda ve atıkların tesliminin katma değer vergisinden müstesna olduğu hükmüne yer verilmiştir.

²⁹⁰ Danıştay 4. Dairesi, 2006/596 E., 2006/1885 ve 12.10.2006 Tarihli Kararı

²⁹¹ Danıştay 11. Dairesi, 1997/2808 E., 1997/4353 ve 02.12.1997 Tarihli Kararı

²⁹² Maliye Bakanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.30.3757 Sayılı ve 02.07.2002 Tarihli Özelgesi

göstermektedir. Ancak Danıştay vermiş olduğu bir kararında, malların çalınması durumunun vergi uyumsuzluğunun doğumundan önceki bir tarihte olması halinde mükellefe ispat yükünün yüklenmemesi, çalınan mallara ilişkin KDV indiriminin kabulüne karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir.²⁹³

Malların çalındığı ya da kaybolduğunun belirtilen belgelerle tevsiki halinde, KDVK'nın 30/c maddesine göre malların zayi olduğunun kabul edilmesi ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmemesi gerekir.

Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilmemesi halinde, malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia edilen malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yapılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır.²⁹⁴

Kaybolan mallar, belgelerin tevsiki halinde zayi mal kapsamında sayılacağından, bu malların alımında yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmış ise, indirilmiş olan bu vergilerin hesaplanan katma değer vergisine ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Vergilerin henüz indirilmemiş olması halinde ise, bu vergilerin indirilecek KDV hesabından çıkarılması, bu şekilde düzeltilen veya henüz indirilmeden indirilecek KDV hesabından çıkarılan vergilerin ise malların maliyet bedelleri ile birlikte Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir.²⁹⁵ Vergi idaresi uygulaması da bu doğrultudadır.²⁹⁶

²⁹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1995/132 E., 1996/132 K. ve 05.04.1996 Tarihli Kararı

²⁹⁴ KIZILOĞLU, “Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, op. cit. s. 1381

²⁹⁵ AKMAZ, “Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV’de İndirim”, s. 194

²⁹⁶ Maliye Bakanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.5563 Sayılı ve 18.10.2002 Tarihli Özelgesi; “*finansal kiralama amacıyla satın alıp, finansal kiralaması yapılan sabit kıymetin (aracın) kiracı zilyetliğinde zayi olması (çalınması) durumunda, söz konusu malın*

6.2.2.1.4. Son Kullanma Tarihi Geçen ve İmha Edilen Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi

İlaçlar ve gıda maddeleri gibi bazı mallar, belirli bir sürenin sonunda, insan sağlığına zarar verebilecek derecede bozulmakta ve kullanılmayacak hale gelmektedir. Bu malların ticari hayattan yani işletmenin stoklarından çıkartılması ve gerektiğinde de imha edilmesi gerekmektedir.

Son kullanma tarihi geçen, dolayısıyla da kullanılamayacak hale gelen ve imha edilen mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı tartışma konusu olmuştur. Nitekim vergi idaresi de çıkan genel tebliğlere göre, farklı uygulamalara imza atmıştır.

113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yürürlüğe girmesiyle beraber, vergi idaresi kullanım süresi geçmiş malları zayi mal kapsamına almış ve bu mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasını uygun görmemiştir.

113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yürürlüğe girmesinin ardından, bu Genel Tebliğin iptali için açılan davayı Danıştay, 113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği hukuka uygun bularak, reddetmiştir. Danıştay kararına²⁹⁷ göre, kullanım süresi geçen veya bir başka biçimde kullanılamayacak hale gelen ve ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya takdir komisyonu huzurunda imha edilen mallar zayi olan mal kapsamında değerlendirildiğinden, mükelleflerce bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu mallara ait

alış belgesinde yer alan ve indirim konusu yapılan verginin malın zayi olduğu dönemde indirimlerden çıkartılarak hesaplanan vergi olarak beyan edilmesi gerekmemektedir.“

²⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi, 2010/792 E., 2011/899 K. ve 23.02.2011 Tarihli Kararı

yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmış olması halinde ise, indirilen verginin imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 Nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dâhil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğe girmesi ile 113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kalkmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği de konuya ilişkin, 113 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yaklaşımını aynen benimsemiştir.²⁹⁸

6.2.2.1.5. Yangında Hasar Gören Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi

Yangın sonucu zayi olan malın bünyesindeki katma değer vergisi, indirim konusu yapılmamaktadır.²⁹⁹ Bu durumun tek istisnası Maliye Bakanlığı'nın belirleme yaptığı yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallara ilişkin olan katma değer vergisidir.

Yangın sonucu zayi olan mallara ait KDV indiriminin uygulanabilmesi için; Maliye Bakanlığınca yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilmesi, malların yangın nedeniyle mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangında zayi olması ve malların bu yangın nedeniyle zayi olduğunun takdir komisyonlarınca tespit edilmesi şartlarının beraber gerçekleşmesi gerekir.

²⁹⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, “2.4. Kullanım Süresi Geçen veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin İndirimi” başlıklı bölümü

²⁹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/449 E., 1999/29 K. ve 08.01.1999 Tarihli Kararı

Ancak KDVK'nın 30/c maddesinde yer alan *“Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,”* hükmü, kanımızca bazı sakıncalar barındırmaktadır.

Bu sakıncalardan ilki hükmün Anayasaya aykırılığı iddiasıdır. Mükellefin tek başına yangından zarar görmesi halinde KDV indiriminin iptali gerekecek, eğer mükellef birden fazla mükellef ile birlikte zarar görürse KDV indiriminden yararlanabilecektir. Ayrıca kaç tane mükellefin mallarının yangında hasar görmesi durumunda mücbir sebep ilan edileceği de muallakta kalmaktadır. Tek mükellefin mallarının yangında hasar görmesi ile yüksek sayıda mükellefin mallarının zarar görmesi arasında oluşan hukuki farklılık, Anayasanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edebilecektir.

Düzenlemeye ilişkin diğer bir itiraz konusu ise, düzenlemede amaçlanan güvenlik mekanizmasının yanlış bir mantıkla işletilmeye çalışılmasıdır. Malın var olduğu ve yangın sonucu zayi olduğu ya da değerinin düştüğü ispatlanabilir bir durumdur. Dolayısıyla hükmün gerekçesinde vergisel güvenlik mekanizması devreye sokulmaya çalışılır iken, amaç aşılıp, KDVK'nın 30/c maddesi, aksi belgelerle kolaylıkla ispatlanabilir bir olay neticesinde doğan KDV indirimi hakkını engelleyici bir düzenleme halini almıştır.

6.2.2.1.6. ATİK'lerin Zayi Olması Halinde Katma Değer Vergisi İndirimine İlişkin Tartışma

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde ATİK'lerin (Amortisman Tâbi İktisadi Kıymetler) neleri kapsadığına dair tanımlamaya gidilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda yapılan tanımlamadan anlaşılacağı üzere işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen tamamlayıcı bölümler ve teferruatı, tesisat ve makineler, gereçler, gemiler, diğer taşıtlar, gayri maddi haklarla iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların, sinema filmlerinin kullanılabilecekleri süre zarfında (iktisadi ömürleri içerisinde) değer olarak yok edilmesi amortisman konusunu oluşturmaktadır. Vergi idaresi özelgelerinde, amortisman tâbi iktisadi kıymetlerin, ticari emtia olduklarını ifade etmektedir.³⁰⁰

Danıştay, amortisman tâbi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisinin indirilebilmesini; malın amortisman tâbi olması, işletmede kullanılması, aktife girmesi ve en az 5 yıl süreyle işletmede kullanılması şartlarına bağlamıştır.³⁰¹

Amortisman tâbi iktisadi kıymetlere ait katma değer vergisinin 3 yılda üç eşit miktarda indirilmesini öngören KDVK'nın 31. maddesi, 4369 Sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılmadan önceki düzenlemeye göre, amortisman tâbi iktisadi kıymetler için hesaplanan katma değer vergisi, bunların aktife girdiği vergilendirme döneminden itibaren indirim konusu yapılacaktır. Bu kanuni değişikliklerle beraber, "Gelir Tipi KDV" sisteminden

³⁰⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-30-124 Sayılı 30.05.2012 Tarihli öznelgesi

³⁰¹ Danıştay 7. Dairesi, 1986/1117 E., 1997/1456 K. ve 26.05.1987 Tarihli Kararı

vazgeçilerek, Avrupa Birliği ülkelerindeki “Tüketim Tipi KDV” sisteminin benimsendiği söylenebilir.

KDVK’nın 31. maddesi, 4369 Sayılı Kanun’la 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmadan önce, ATİK’lere ait katma değer vergisinin indirimine ilişkin bir tereddüt yok iken, kanuni değişimin ardından zayi olan ATİK’lere ait KDV’nin indirimine tâbi olup olmaması konusunda doktrinin, idarenin ve yargının görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Zayi olan ATİK’lere ait KDV’nin indirim konusu yapılabileceğini savunan kesimin düşünceleri şu şekilde özetlenebilir: KDVK’nın 30. maddesinin c fıkrası metninde geçen “zayi olan mallar” ifadesinden, işletmelerin alım satımını yaptıkları emtianın yanı sıra amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin de yer aldığı hususunda KDVK’da bir belirleme yapılmamıştır. Bir diğer ifadeyle Kanun metninde, zayi olan sabit kıymetlere ilişkin olarak yüklenilen KDV’nin indirilemeyeceği yönünde net bir belirleme yapılmamıştır.

Ayrıca temel Anayasal vergileme ilkelerinden olan yasallık ve belirlilik ilkelerine göre yasada açık bir hüküm olmaksızın kıyas ve yorum yoluyla zayi olan mallar için getirilmiş olan bir hükmü sabit kıymetler için de uygulamaya çalışmak mümkün değildir.

ATİK’lerin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin diğer bir gerekçe olarak, kanun koyucunun iradesi gösterilmiştir. Zira Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30/c maddesi gerekçesinde *"vergi indiriminin malların satışı sırasında nasıl olsa vergiye tâbi tutulacağı, mala eklenen değer vergilendireceği düşüncesine dayandığı, zayi olan mallarda ise satış ve ek bir değer yaratmanın söz konusu olamayacağı, bu*

nedenle de zayi olan mallara ait KDV'nin indiriminin sistemin mantığına ters düşeceği" şeklinde açıklama yapılmıştır. Gerekçede yer alan açıklama, ticari emtia ile ilgilidir. Söz konusu emtia ek bir değer yaratmadan ortadan kaybolmuştur. Hâlbuki zayi olan iktisadi kıymetler kullanıldıkları dönemlerde, malların üretimine katkıda bulunarak zaten katma değer yaratmışlardır.

Bu nedenlerle amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin zayi olması halinde, zayi olma olayından önce bu kıymetlere ait indirilmiş bulunan vergiyi o kıymetin kullanılarak tüketilen kısmına ait vergi olarak değerlendirerek, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin KDV indirimini kabul etmek gerektiği savunulmuştur.

Danıştay, amortismanı tâbi ticari kıymetleri ticari mal kapsamında görmemiş ve zayi olan ATİK'leri, KDVK'nın 30. maddesinin c fıkrası kapsamında değerlendirilmesini hukuka uygun bulmamıştır.³⁰²

Danıştay, KDVK'nın 31. maddesinin 1. fıkrasında 01.01.1999 tarihinde yapılan değişiklikten önce, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlere ait KDV'nin, bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı vergilendirme döneminden itibaren 3 yıl içinde ve üç eşit miktarda, bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılabileceği³⁰³; yasa değişikliği ile beraber bu malların genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabileceğine hükmetmiştir.³⁰⁴ Buna göre

³⁰² Danıştay 11. Dairesi, 1996/6855 E., 1998/622 K. ve 19.02.1998 Tarihli Kararı

³⁰³ Danıştay 9. Dairesi, 1992/5878 E., 1993/5279 K. ve 20.12.1993 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1994/5019 E., 1995/2809 K. ve 31.10.1995 Tarihli Kararı;

Danıştay 7. Dairesi, 1990/1941 E., 1993/3982 K. ve 07.10.1993 Tarihli Kararı; *"Alınışından itibaren bir yıl içinde satılan amortismanı tâbi araca ilişkin KDV üç yıl içinde indirim konusu olacağından, geriye kalan 2/3'ün satış sırasında tahsil edilen KDV'den indirilmelidir."*

³⁰⁴ Danıştay 7. Dairesi, 2004/134 E., 2004/2506 K. ve 21.10.2004 Tarihli Kararı

amortismanlara tâbi iktisadi kıymetlere ait KDV, bir defada indirim konusu yapılacaktır.³⁰⁵

Danıştay, araç kiralama faaliyetinde bulunan mükelleflerin, kiralama faaliyetinde kullandığı araçlara tam amortisman uygulayabileceklerini ve bu araçlara ait KDV'yi indirebileceklerini belirtmiştir.³⁰⁶

6.2.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına Göre Kazancın Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler Dolayısıyla Ödenen Katma Değer Vergisinin Durumu

İşletme giderlerinin kanunen kabul edilen-kanunen kabul edilmeyen gider şeklindeki ayrımı, vergi yasalarının ticari kârdan mali kâra geçilerek vergi matrahını bulmak için uygulanması nedeniyle doğmaktadır.

KDVK'nın 30/d maddesinde 5228 Sayılı Kanun ile 16.07.2004 tarihinde yapılan değişiklik uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Buna göre, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgisi bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcama niteliğinde olan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV, mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

³⁰⁵ Danıştay 9. Dairesi, 2000/1844 E., 2002/948 K. ve 21.03.2002 Tarihli Kararı;
Danıştay 9. Dairesi, 2000/1527 E., 2002/346 K. ve 05.02.2002 Tarihli Kararı

³⁰⁶ Danıştay 3. Dairesi, 2009/445 E., 2011/7534 K. ve 13.12.2011 Tarihli Kararı

KDVK'nın 30. maddesinin gerekçesinde de, katma değer vergisi indirilemeyecek bu giderlerin genellikle ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgisi olmayan faaliyetler olduğu belirtilmiştir. Mükellefler, mükellefiyeti doğuran faaliyetler dışındaki işlemler nedeniyle yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapamamaktadır. İndirilemeyen bu KDV, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetleri olan mükellefler tarafından gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

İndirimi kabul edilmeyen giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir. **Danıştay da,** Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle ödenen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağını benimsemiştir.³⁰⁷ **Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta**³⁰⁸, GSM operatör bayii olan şirket yönetici ve yakınları lehine yapılan sigorta primleri ödemelerinin kanunen kabul edilmeyen gider olduğuna hükmederek, KDV indirimini kabul etmemiştir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderlere ait KDV'nin ise indirimi yapılabilecektir.³⁰⁹

6.2.2.3. Çalınan Mallara İlişkin Katma Değer Vergisinin Durumu

Ticari faaliyetin devamı esnasında, ticarete konu olan malların çalınması, malın zayi olması kavramı içinde değerlendirilmektedir. Ancak malların çalınma olayı, diğer zayi durumlarından farklı olarak, ticari faaliyetin normal icapları dâhilinde meydana gelmemektedir.

³⁰⁷ Danıştay 11. Dairesi, 1996/1747 E., 1996/2698 K. ve 18.06.1996 Tarihli Kararı

³⁰⁸ Danıştay 9. Dairesi, 2008/6875 E., 2009/2665 K. ve 16.06.2009 Tarihli Kararı

³⁰⁹ Danıştay 7. Dairesi, 1990/4421 E., 1993/4269 K. ve 22.10.1993 Tarihli Kararı

Malların çalınmasında, işletme sahibinin kişisel kusur ve ihmalinin bulunması halinde, doğan zararın hazineden karşılanması kabul edilmemiştir. Bu nedenle çalınan malın emsal bedelinin vergi matrahından düşülmesi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında öngörülmemektedir. Nitekim vergi idaresinin³¹⁰ ve Danıştay'ın görüşü³¹¹ de çalınan mallara ilişkin giderlerin, gelir ve kurumlar vergisinden indirilemeyeceği yönündedir. Ancak Danıştay, hırsızlık sonucu çalındığı sabit bulunan malların tutarının, VUK'nun 288. maddesindeki düzenlemeye dayanılarak karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabileceğine hükmetmiştir.³¹²

Vergi idaresi çıkarmış olduğu bir özelgesinde, çalınan mallara ait yüklenilen KDVK gereğince hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği, indirim konusu yapılmış ise bile düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.³¹³ Vergi idaresi ayrıca bu mallara ait önceki dönemlerde indirim hesaplarına alınan KDV'nin bulunması durumunda ise, söz konusu vergilerin indirim hesaplarından çıkartılarak son dönem beyannamesine ilave edilecek KDV olarak beyan edilmesi gerektiğini ifade etmiştir.³¹⁴

Danıştay, malların çalınma olayının, vergi uyumsuzluğunun doğduğu yıldan önceki yıllarda gerçekleşmiş olması halinde, mükellefin katma değer vergisi indirimini kabul etmiştir.³¹⁵ Danıştay bu durumda, mükellefin kusuru ya da ihmalinin olmadığına ilişkin bir kanıt sunma zorunluluğu aramamıştır.

³¹⁰ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.0.GEL.0.40/4009-39/11978 Sayılı ve 24.03.1999 Tarihli Özelgesi; "Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılatın indirilecek giderler 8 bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir."

³¹¹ Danıştay 3 Dairesi, 1988/1787 E., 1989/40 K. ve 11.01.1989 Tarihli Kararı

³¹² Danıştay 3 Dairesi, 2000/3612 E., 2001/4291 K. ve 03.12.2001 Tarihli Kararı

³¹³ Maliye Bakanlığı, 07.080/24-129 Sayılı ve 20.08.1993 Tarihli Özelgesi

³¹⁴ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.55/5530-91/6279 Sayılı ve 09.02.2005 Tarihli Özelgesi; İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.18./VUK/5026 Sayılı ve 10.07.2001 Tarihli Özelgesi

³¹⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1995/132 E., 1996/132 K. ve 05.04.1996 Tarihli Kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/318 E., 1997/94 K. ve 24.01.1997 Tarihli Kararı

6.2.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Örtülü Sermayede Katma Değer Vergisi İndirimi

6.2.2.4.1. Transfer Fiyatlandırmasında Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Katma Değer Vergisi İndirimi

Transfer fiyatlandırması, vergi mükellefleri ve ilişkili kişiler arasında gerçekleşen, mal teslimleri ve hizmet ifaları başta olmak üzere yapılan tüm işlemler için tespit edilen ve uygulanan fiyat olarak tanımlanabilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre indirilemeyecek giderler arasında yer alan örtülü kazanç dağıtımı ise, kurumun ortaklarına veya ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere karşılıksız olarak veya emsalin üzerinde menfaat sağlanması olarak ifade edilebilir.³¹⁶

Dolayısıyla, transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç dağıtımı kavramları bir arada değerlendirildiğinde, “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”, ilişkili kişilerin aralarında yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki fiyat veya bedeli, emsallerinden farklı tespit etmek suretiyle vergi matrahını aşındırmaları ve kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara veya diğer ilişkili kişilere aktarılması sonucunu doğurmaktadır.³¹⁷ Bu gelir aktarması, bir hukuki işlem görünümü verilerek yapıldığından, ilk bakışta örtülü kazanç dağıtıldığının farkına

³¹⁶ BİLİCİ Nurettin, “**Vergi Hukuku, Genel Kısım, Türk Vergi Sistemi**”, Yaklaşım Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Ankara, Ekim 2003, s. 237-238

³¹⁷ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf 19.07.2014

varılmaz. Kazanç dağıtımı, şirket ile ortağı ya da onun yakınları arasında yapılan, kira, ödünç, satış, imalat ve inşaat sözleşmesinin arkasına gizlenir.³¹⁸

Danıştay bir kararında, şirketin kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulundukları hallerde kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı yönünde bir tanımlamaya gitmiştir.³¹⁹

KDVK’da transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte KDVK’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, KVK’daki “Örtülü Kazanç Dağıtımı” düzenlemesine göre örtülü yoldan dağıtıldığı varsayılan kazancın katma değer vergisi matrahını teşkil ettiği vergi idaresi tarafından ileri sürülmüştür.

Ancak KDVK’nın 1/1. maddesinde, “*Türkiye’de ticari, sınai zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tâbi olduğu,* 4. maddesinde, *teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler hizmet olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,*” hükmü ile yine aynı Kanun’un 17/4-e maddesinde belirtilen “*Banka ve Sigorta Muameleleri*

³¹⁸ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, “**Vergi Hukuku**”, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 341

³¹⁹ Danıştay 11. Dairesi, 1999/2835 E., 2000/3125 K. ve 11.09.2000 Tarihli Kararı

Vergisi (BSMV) kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna olduğu” hükmü transfer fiyatlandırmasına ilişkin yol gösterici hükümler olarak ifade edilmektedir.

Yine ayrıca, KDVK’nın bedelin emsal bedeline göre düşük olması halini düzenleyen 27/2. maddesi ve kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceğini belirleyen 30/d maddesi transfer fiyatlandırmasıyla yakından ilişkilidir.

Transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının, gerek 5422 sayılı eski KVK’da, gerekse 5520 sayılı KVK’da kurum kazancından indirimi kabul edilmemiştir. KDVK’nın 30. maddesinin (d) bendinde ise, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilemeyen giderler nedeniyle ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

KDVK’nın 30. maddesinin (d) bendinde yer alan bu düzenleme dikkate alınarak, KVK’ya göre kurum kazancından indirimi kabul edilmeyen transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından kaynaklanan işlemlere ilişkin katma değer vergisi indiriminin yapılıp yapılmayacağı tartışma konusu edilmiştir.

Söz konusu tartışma esas olarak iki görüş etrafında gelişmiştir. Bir taraf örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen kazanç isabet eden ve örtülü kazanç dağıtan tarafından indirilen katma değer vergisinin, KDVK’nın 30/d maddesi hükmü gereğince indiriminin kabul edilemeyeceğini savunmuştur. Karşı görüş sahipleri ise örtülü kazanç eleştirisinin sadece gelir ve kurumlar vergisi matrahları için geçerli olduğunu, bu nedenle örtülü olarak dağıtılan kazançta ait katma değer vergisi indiriminin kabulü gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı da çıkarmış olduğu 57 ve 60 Seri Nolu KDV Sirkülerinde; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığını açıklamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu açıklama ile transfer fiyatlandırması kapsamında yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağını ifade etmiştir.

Danıştay, kurumlar vergisi açısından hiç bedel alınmadan ya da düşük bedel alınarak ilişkili kişilere örtülü kazanç dağıtımı yapıldığının tespiti halinde, katma değer vergisi tarhiyatının yapılması gerektiği görüşündedir.³²⁰ Ayrıca aralarında

³²⁰ Danıştay 9. Dairesi, 1996/3270 E., 1997/3335 K. Sayılı ve 23.10.1997 Tarihli Kararı; “... Kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklarına borç para vermesi işlemi, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi anlamında “ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet” olduğundan, katma değer vergisine tâbi olmalıdır. Vergi Mahkemesince bu işlemin, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerden olduğu, bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulduğu gerekçesiyle davanın kabulünde ve cezalı tarhiyatın terkininde isabet görülmemiştir.”

Danıştay 4. Dairesi, 1998/3295 E., 1998/5516 K. Sayılı ve 23.12.1998 Tarihli Kararı; “Kurumlar vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklara borç para vermesi işlemi, KDV’nin 1. maddesi anlamında “ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet” olduğundan KDV’ne tâbi olmalıdır. Vergi Mahkemesince bu işlemin, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerden olduğu, bu nedenle KDV’nin 17/4-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulduğu gerekçesiyle davanın kabulüne ve cezalı tarhiyatın terkininde isabet görülmemiştir.”

Danıştay’ın benzer kararları da bulunmaktadır. Danıştay 4. Dairesi, 2006/222 E., 2007/910 K. ve 21.03.2007 Tarihli Kararı; “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin birinci fıkrasında, Türkiye’de yapılan ve maddede sayılan işlemlerin katma değer vergisine tâbi olduğu belirtildikten sonra, 1. bentte, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlere yer verilmiştir. Yasa’nın 2 ve 3. maddelerinde teslim sayılan işlemler, 4 ve 5. maddelerinde ise hizmet ve hizmet sayılan işlemler tanımlanmıştır. Anılan maddelere göre katma değer vergisinin, bir mal hareketine veya bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşen ya da vergiye tâbi bir hizmetten, işletme sahibinin, personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlanması şeklinde oluşan bir hizmete bağlı bir işleme dayandırıldığı görülmektedir.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para verdiği ve bu suretle faiz geliri elde ettiği, ancak bu gelirleri için fatura düzenlemediği ve katma değer vergisi hesaplayarak beyan etmediği anlaşılmaktadır.

sermaye, yönetim ve denetim bağıllığı bulunan iki şirket arasında yapılan satış işlemlerinde benzerlerine oranla belirgin ıskonto uygulanması halinde de, örtülü kazanç dağıtımının varlığının kabulünü gerektirmektedir.³²¹ Katma değer vergisi tarhiyatına konu olacak örtülü kazancın tespitinde ticari teamüllere uygunluk esas alınacaktır.³²²

Danıştay, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından kaynaklanan işlemlere ilişkin katma değer vergisi tarhiyatı yapılsa da, katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağına hükmetmiştir.³²³

Danıştay'a göre ortaklara borç para verme işlemi, tek başına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç anlamına gelmemektedir. Nakit kaynaklarının ortaklar adına açılmış olan hesaplar aracılığı ile ortaklara karşılıksız olarak kullandırılması suretiyle onlara örtülü kazanç dağıtılmış olduğundan söz edilebilmesi için, bu hesaplar aracılığı ile ortağa kaynak aktarılmış olması yeterli bulunmayıp, bu

3065 sayılı Kanun'un yukarıda açıklanan hükümleri karşısında, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin anılan Kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla söz konusu borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisine tâbi olması gerektiği açıktır."

Danıştay 4. Dairesi, 2004/1454 E., 2005/1204 K. ve 05.05.2005 Tarihli Kararı;

Danıştay 4. Dairesi, 2006/133 E., 2006/106 K. ve 07.02.2006 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 2001/3767 E., 2004/807 K. ve 28.01.2004 Tarihli Kararları da aynı doğrultudadır

³²¹ Danıştay 3. Dairesi, 1996/952 E., 1996/2396 K. ve 17.06.1996 Tarihli Kararı

³²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/106 E, 1997/529 K. ve 19.12.1997 Tarihli Kararı; "Üretici firma tarafından pazarlanmak üzere teslim edilen ürünler için uygulanan ıskonto düzeyinin ticari teamüllere uygun olup olmadığı, bu itibarla örtülü kazanç oluşturup oluşturmadığı araştırılarak hüküm kurulması gerekir."

Danıştay 11. Dairesi, 1997/1994 E., 1999/655 K. ve 15.02.1999 Tarihli Kararı

³²³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1996/4 E, 1997/12 K. ve 17.01.1997 Tarihli Kararı; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 'İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi' başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde de, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler arasında sayılmıştır. Bu hükümler uyarınca, giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim kabul edilebilmesi için, söz konusu giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları karşısında indirim olarak kabul edilmesi gerekir."

kaynakların hangi nedenlerle ortaklara aktarılmış olduğunun, her işlem için ayrı ayrı belirlenmesi suretiyle yapılan işlemlerin niteliği itibarıyla örtülü kazanç dağıtımı amacına yönelik olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.³²⁴ Danıştay, ortaklarına karşılıksız kullandırılan belgesiz harcamaların, ortaklara örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı sonucuna varıldığı hallerde, bu harcamaların banka sigorta muameleleri vergisine tâbi olduğuna, katma değer vergisine tâbi olmadığına karar vermiştir.³²⁵

6.2.2.4.2. Örtülü Sermayede Katma Değer Vergisi İndirimi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye 7 fıkra halinde düzenlenmiştir. Ayrıca örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, kur farkları ve benzeri giderlerin gider kabul edilmeyeceği de KVK'nın 11. maddesinin 2. fıkrasında yer almıştır.

Örtülü sermaye ile ilgili olarak KVK'nın 12. maddede yer alan düzenlemede, örtülü sermayenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; *“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”*

Örtülü sermaye ile ilgili yasal düzenlemenin amacı; *“Kurumların ilişkili oldukları gerçek ve tüzel kişiler tarafından kuruma gerçekte bir sermaye olarak konulan ve bu sebeple sadece kurumun kâr veya zararına ortak olmayı sağlayan paraların, borç olarak değerlendirilerek karşılığında faiz ödenmesi ve bu yolla*

³²⁴ Danıştay 7. Dairesi, 2002/258 E., 2002/2780 K. ve 16.09.2002 Tarihli Kararı

³²⁵ Danıştay 7. Dairesi, 2001/1688 E., 2002/2863 K. ve 19.09.2002 Tarihli Kararı

kurum kazancının bir kısmının vergi ödenmeden kurum dışına çıkarılmasının önlenmesi yatmaktadır. Vergi güvenlik müessesesi olarak vergi sistemimizde yer alan örtülü sermaye uygulamasının asıl amacı, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının önüne geçmek” olarak ifade edilmiştir.

KVK’nun 12 maddesinin 7. fıkrasında belirtilen örtülü sermayenin kâr payı sayılacağına dair ibare, örtülü sermayenin katma değer vergisine tâbi olup olmayacağına ilişkin tartışma açısından büyük önem taşımaktadır.

KDVK’nın 1/1. maddesine göre; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tâbidir. Yine anılan Kanun’un 24. maddesinin “c” fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler katma değer vergisi matrahına dâhil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır. KDVK’nın yukarıda belirtilen hükümleri göz önüne alındığında, örtülü sermaye faizlerinin KVK’nın 12. maddesinin 7. fıkrasında “kâr payı” olarak kabul edilmesi, kâr paylarının da katma değer vergisinin konusuna girmemesi bu konuda görüş belirten bazı yazarları, örtülü sermaye faizlerinin katma değer vergisine tâbi olmadığı fikrine ulaştırmıştır.

Örtülü sermayenin katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacağına ilişkin görüşü savunanlar; katma değer vergisine konu olan işlemlerin KDVK’nın 1. maddesinde belirtilmiş olduğunu, bu işlemler arasında iştirak kazançları veya kâr payları yer almadığını, dolayısıyla kâr paylarının katma değer vergisine tâbi olmadığını ifade etmektedir. Bu düşünceye göre örtülü sermayenin “finansman hizmeti” sayılması nedeniyle borcu veren tarafından fatura kesilip faturada katma

değer vergisi gösterildikten sonra borçlanmanın örtülü sermaye olduğunun tespit edildiği durumlarda, katma değer vergisinin borç veren firmaya iadesi ve ayrıca borç alan firma tarafından indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin indirimin de iptali gerekir. Vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir.³²⁶

Örtülü sermayeye ait faizin katma değer vergisine tâbi olacağı ve diğer koşulları taşıması halinde örtülü sermayenin faizine ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği düşüncesi ise, örtülü sermayenin kurumlar vergisi matrahının aşılmasını önlemeyi amaçlayan bir vergi güvenlik müessesesi olmasına dayanmaktadır. Bu bedeller, KDVK'nın 30/d maddesindeki anlamı ile kanunen kabul edilemeyen gider sayılamamakta ve katma değer vergisi indirimi engellememektedir. Aksi halde, KDVK'nın ana ilkesi olan indirim mekanizmasının genel mantığına aykırılık teşkil edeceği savunulabilir.

Danıştay, aralarında vasıtalı vasıtasız şirket ilişkisi veya sıkı ve devamlı bir iktisadi bağ bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yaptıkları borçlanmaların, işletmede devamlı olarak kullanılması ve borçlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispetin, emsal kurumlara nazaran bariz bir farklılık göstermesi halinde, borçların örtülü sermaye sayıldığını belirtmektedir. Danıştay, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faizin kurum kazancının hesaplanmasında indirilemeyeceği, faiz üstünden hesaplanan katma değer vergilerinin de indirim konusu yapılamayacağı görüşündedir.³²⁷

³²⁶ Maliye Bakanlığı, GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi, B.07.1.GİB.0.04.99.16.01./01/ KVK-12-2008-MUK-30 17363 Sayılı ve 09.06.2008 Tarihli Özelgesi

³²⁷ Danıştay 9. Daire, 2003/3635 E., 2004/4378 K. ve 14.09.2004 Tarihli Kararı;

Danıştay 11. Dairesi, 1995/1306 E., 1995/1203 K. ve 20.04.1995 Tarihli Kararı; piyasa etüd ve müşavirlik hizmeti karşılığında ödenen bedelin, hizmet ifası karşılığında bedelsiz verilen kısmının KVK'nın 15 ve 17. maddesi hükümleri gereğince kabul edilmeyen indirimler arasında sayıldığı,

Danıştay’a göre, şirketin ortağa ya da ortağın şirkete faiz alınmadan yaptığı borçlanmaları örtülü kazanç kapsamında değerlendirmemek gerekmektedir. Ortakların şirket işlerinin yürütülmesi amacıyla her zaman şirketten borç para almaları veya şirkete borç para vermeleri mümkün olup, ortakla şirket arasında bu şekilde sürekli hareket halinde işleyen ortaklar cari hesabının bulunması ve bu işlem için faiz yürütülmemesi ekonomik gereklere uygun ve iş yaşamının doğal akışı gereğidir. Bu tür finansal işlemlerin katma değer vergisi kapsamı dışında bırakmak ve katma değer vergisi indiriminin reddedilmesi hukuka aykırılık teşkil edecektir.³²⁸

Danıştay vermiş olduğu bazı kararlarda, örtülü sermayenin oluşup oluşmadığını, her olay için ayrı değerlendirmiştir. Örneğin aynı gruba dâhil şirketlerin birbirinden aldıkları borçlara ilişkin vade farkının, iki firmanın da kayıtlarına yansımaları, Danıştay’ca örtülü sermaye aktarımı niteliğinde görülmemiştir. Bu durumda, katma değer vergisinin indirim konusu yapılması hukuka uygun görülmüştür.³²⁹ Yine başka bir olayda taahhüde rağmen, bedelli sermaye artırımına katılmayan bir ortağın, payına düşen bedelsiz hisse senetlerinin ceza olarak nominal bedel üzerinden diğer ortaklara satılması, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmemiştir.³³⁰

Danıştay bazı kararlarında ise, örtülü kazancın tespitinde dikkate alınacak ya da alınmayacak kriterler getirmiştir.³³¹ Bu kriterler neticesinde, örtülü kazanç

3065 sayılı Kanun’un 30/d maddesi uyarınca bu gidere isabet eden katma değer vergisinin indirilmesinin mümkün olmayacağı sonucuna varmıştır.

³²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2002/631 E., 2003/332 K. ve 13.06.2003 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 2000/1302 E., 2000/2000 K. ve 08.06.2000 Tarihli Kararı

³²⁹ Danıştay 11. Dairesi, 1998/1395 E., 1998/4325 K. ve 08.12.1998 Tarihli Kararı

³³⁰ Danıştay 4. Dairesi, 1998/439 E., 1999/247 K. ve 09.02.1999 Tarihli Kararı

³³¹ Danıştay 4. Dairesi, 1998/4593 E., 1999/3759 K. ve 03.11.1999 Tarihli Kararı; “*Mal alış satışı nedeniyle sürekli işleyen cari hesap baz alınarak, örtülü kazanç dağıtımından bahsedilemeyecektir.*”

dağıtımının tespiti halinde, bu kazançla ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılması, Danıştay’ca kabul edilmemiştir.

6.3. Promosyon Ürünlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi

Ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi, bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmıştır. Başka bir malın bedel alınmaksızın ayrıca verilmesi halinde, verilen promosyon malın KDV’ye tâbi olup olmayacağı, eğer KDV’ye tâbi ise, verginin indirim konusu yapıp yapılamayacağı tartışma konusu edilmiştir.

Maliye Bakanlığı, promosyon mallara ilişkin katma değer vergisine tâbi olup olmadıkları konusuna açıklık getirmek amacıyla Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğini yayımlamıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğini (10.1 Promosyon Ürünleri) bölümünde belirtilen görüşe göre 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.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek

Danıştay 7. Dairesi, 2001/1015 E., 2002/2396 K. ve 13.06.2002 Tarihli Kararı; “İkrazat işiyle devamlı ve mutad meslek halinde uğraşanların, elde ettikleri kazanç üzerinden KDV değil BSMV’ye konu olması gerekmektedir.”

bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen KDV'nin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Bu durum, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tâbi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tâbi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanun'un ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Bakanlığa yetki verilmiştir.

Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tâbi olduğu KDV oranının;

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

- Satışı yapılan malın tâbi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tâbi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, uygun görülmüştür.

Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı

bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "indirilecek katma değer vergisi" hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem taşımamaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (10.2. Eşantiyon veya Numune Mallar Verilmesi) başlıklı bölümü, eşantiyon veya numune malların verilmesi konusu işlenmiştir. Buna göre firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün, özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Bir malın satışını artırmak için promosyon ürünü verilmesi sırasında, ister malın fiyatında artış olsun, ister bu malın eki niteliğindeki promosyon ürünü için asıl maldan farklı ve fazla bir fiyat istensin, aradaki fiyat farklılığının promosyon ürünü olarak verilen ürünün değeri olduğu açıktır. Bu ise promosyon ürünü olarak verilen ürünün aslından bağımsız bir fiyatla satıldığı anlamına gelir. Asıl malın fiyatını, promosyon ürünlü veya ürünsüz şeklinde ayrılmakla, promosyon ürünlü malların bedelleri bu ürünleri alanlardan tahsil edilmiş bulunmaktadır. Vergi idaresi özelgelerinde³³², *“Satışlarınızı artırmak amacıyla araç teslimi ile birlikte bedelsiz verilen tamir ve bakım hizmetleri, teslim edilen araç bedeli içinde tahsil edilmiş ve vergilendirilmiş olduğundan, bu hizmetler vergiye tâbi tutulmayacaktır. Öte yandan, söz konusu bedelsiz verilen hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer*

³³² Maliye Bakanlığı, GİB, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-1-78 Sayılı ve 06.03.2012 Tarihli Özelgesi
Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.02-314 Sayılı ve 25.07.2012 Tarihli Özelgesi
Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.54.15.01-110-2009-12-20 Sayılı 14.07.2011 Tarihli Özelgesi;

vergisinin ... indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır” şeklinde idari görüş bildirmiştir.

Ancak Danıştay, mal ve hizmetlerin tanıtımı için verilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisine tâbi olmadığına hükmetmiştir. Katma değer vergisinin doğabilmesi için, satış işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir.³³³ Danıştay, tanıtım amaçlı otelde konaklama hizmeti verilmesi durumunda, müşterilerden bu hizmet için para alınmadığı, müşterilere fatura kesilmediğini belirterek, vergi idaresinin katma değer vergisine ilişkin cezalı tarhiyatını iptal etmiştir.³³⁴ Danıştay bu nedenle, promosyon malları için fatura kesilmemesi nedeniyle verilen cezalı tarhiyatı reddetmiştir.³³⁵

7. İthal Olunan Mal ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Ödenmiş Olmalı

Katma değer vergisinde, mal ve hizmet alışları dolayısıyla ödenmiş olan vergiler, aynı dönemin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den toplu olarak indirilmektedir. Bir diğer ifade ile KDV indirimi için, satın alınmış olan mal ve hizmetin satılmış olması, satış bedeli üzerinden katma değer vergisinin ödenmiş olması şartı aranmamaktadır.

KDVK’nın 29/1. maddesinin (a) bendinde mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini, (b) bendinde ise, ithal olunan mal ve

³³³ Danıştay 11. Dairesi, 1997/1837 E., 1997/3222 K. ve 02.10.1997 Tarihli Kararı

³³⁴ Danıştay 9. Dairesi, 2008/946 E., 2008/4040 K. ve 17.07.2008 Tarihli Kararı

³³⁵ Danıştay 9. Dairesi, 1996/4808 E., 1997/3189 K. ve 21.10.1997 Tarihli Kararı

hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmıştır. Madde hükmü incelendiğinde fark edileceği üzere, yurt içi teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi indirimi için, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi yeterli iken, ithal olunan mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin indirilebilmesi için mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir.³³⁶

Hizmetin gümrük incelemesinden geçirilmesi ve dolayısıyla da hizmet ithalatına ait verginin, gümrük idaresine ödenmesi söz konusu olmadığından dolayı, ithal edilen mal ve hizmetlerde KDV indirimini, malın ithali ve hizmetin ithali olarak ikiye ayırmak gerekmektedir.

7.1. İthal Olunan Mallarda Katma Değer Vergisi İndirimi

KDVK'nın 29/1-b maddesine göre, ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirilebilmesi için genel kuraldan farklı olarak, ödenmiş olması gerekmektedir.

Bu durum dikkate alındığında, mal ithaline ait KDV'nin indirilebilmesi için;

- KDV'nin gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi,
- KDV'nin gümrük idaresine ödenmesi,
- Gümrük makbuzunun yasal defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

³³⁶ KIZILOĞLU “Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, op. cit. s. 1259

- İthalde ödenen katma değer vergisine ilişkin indirimin ise, gümrük makbuzunun yasal defterlere kaydedildiği dönemde gerçekleşeceği öngörülmektedir.³³⁷

Vergi idaresi de konu ile ilgili vermiş olduğu özelgesinde³³⁸ bu doğrultuda görüş bildirmiştir.

Malın değerinin bilinmediği durumlarda, gümrükte ödenen KDV'nin emsal bedel üzerinden hesaplanmış olmasının indirimle engel teşkil edip etmeyeceği tartışma konusu olmuştur. İthalatı gerçekleştirilen ve daha sonra yurt dışına satışı yapılan ürünlere gümrükçe emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV indiriminin ve iadesinin mümkün olup olmadığı ile ilgili verilmiş bir özelgeye³³⁹ göre; emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV, KDV'den indirilebilecektir. Ancak indirimle giderilemeyen KDV'nin iadesi ise mümkün değildir. İthalatı gerçekleştirilen ürünlerin aynen veya işlendikten sonra ihraç edilmesi halinde ise indirimle giderilemeyip ihracatçı üzerinde kalan vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi kapsamında iade edilebilecektir.

7.2. İthal Olunan Hizmetlerde Katma Değer Vergisi İndirimi

Alman katma değer vergisi sistemi ve Avrupa Topluluğu Direktifleri esas alınarak hazırlanan Katma Değer Vergisi Kanunu'muz, dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesinde "Destination", yani varış ülkesinde vergilendirme sistemini

³³⁷ ŞİMŞEK, TOLU, op. cit. s. 145

³³⁸ Maliye Bakanlığı, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-99 Sayılı ve 30.01.2012 Tarihli Özelgesi

³³⁹ Çorum Valiliği, Defterdarlık Genel Müdürlüğü, B.07.4.DEF.0.19.10.00-KDV-2010-21-24 Sayılı ve 23.11.2011 Tarihli Özelgesi; "*Buna göre, ithalatı gerçekleştirilen ve yurt içinde satışı yapılacak ürünler için gümrükte ödenen KDV'nin indirimi mümkün olup, indirimle giderilemeyen KDV'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır.*

benimsemiş, bu ilke çerçevesinde KDVK'nın 11. maddesi ile mal ve hizmet ihracatını katma değer vergisinden istisna ederken, KDVK'nın 1. maddesinin ikinci fıkrası ile de her türlü mal ve hizmet ithalatını katma değer vergisine tâbi tutmuştur.³⁴⁰

Yurt dışından sağlanan hizmetlerin KDV'ye tâbi olabilmesi için, öncelikle söz konusu hizmetin KDV'nin konusuna girmesi ve bir anlamda katma değer vergisinden istisna edilmemiş olması gerekmektedir. Ayrıca, Türkiye'de vergilendirilebilmesi için, KDVK'nın 6. maddesinde belirtildiği üzere yurt dışından sağlanan hizmetlerin;

- Yurt dışında yerleşik kişi veya kuruluşun, Türkiye'ye gelerek veya elemanlarını göndererek Türkiye'de bir hizmeti icra etmesi veya
- Hizmet yurt dışında yapılmakla beraber, bu hizmetten Türkiye'de yararlanılması şeklinde görülmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi de yurt dışından sağlanan hizmetlerden katma değer vergisi alınmasında bu kıstasları dikkate almaktadır.³⁴¹

³⁴⁰ ŞİMŞEK, TOLU, op. cit. s. 100-101'den "İlhan KIRIKTAŞ, Abdullah TOLU, **"İhracatta KDV Uygulaması"**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1999, s. 21

³⁴¹ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümü: "3065 sayılı Kanun'un 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tâbi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir."

3065 sayılı KDVK'da hangi hizmetlerin istisna kapsamında olduğunu düzenlemiştir. KDVK'nın 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için, aynı Kanun'un 12/2. maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydalanılması gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir.

Danıştay, düzenleme öncesinde yabancı firmaların Türkiye'de verdiği hizmetlerde ihracat istisnasından yararlandıklarına ilişkin karar verirken;³⁴² düzenleme sonrası bu görüşünü değiştirmiştir.³⁴³

KDVK'nın 6/b maddesi ve bu tebliğler beraber değerlendirildiğinde, katma değer vergisine tâbi bir hizmet Türkiye dışında yapılmış, ancak hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse hizmetin Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen, hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş ise

³⁴² Danıştay 7. Dairesi, 1987/1610 E., 1988/2367 K. ve 21.10.1988 Tarihli Kararı; "...Merkezi Londra'da bulunan bir firma adına ihalelere katılan, yabancı firmanın talimatları üzerine Türkiye'deki iş ve işlemleri yürüten ve sonuçta yabancı firmanın TEK'e yaptığı satış nedeniyle yaptığı (ihaleleri takip etmek, teklif vermek, bankalardan teminat mektubu almak, ihale şartlarını görüşmek, Türkiye'deki reklam işlerini yürütmek, firma yetkililerine refakat etmek gibi) hizmetler karşılığı Türkiye'deki temsilcilik işini yürüten firmanın aldığı bedelin, sözü edilen alış verişte yabancı firmanın satıcı şirket durumunda olduğu, bu satış işleminin gerçekleşmesinde, siparişin alınmasında mümessil olarak yükümlü şirketin yaptığı hizmetten yabancı firmanın yararlandığı belirtilerek söz konusu hizmetin ihracat istisnası kapsamında olduğu"

Danıştay 7. Dairesi, 1986/2345 E., 1988/233 K. ve 01.02.1988 Tarihli Kararı

Danıştay 7. Dairesi, 1986/342 E., 1986/2391 K. ve 22.10.1986 Tarihli Kararı;

Danıştay 7. Dairesi, 1986/2635 E., 1987/2662 K. ve 24.11.1987 Tarihli Kararı

³⁴³ Danıştay 7. Dairesi, 1987/2099 E., 1990/2746 K. ve 24.9.1990 Tarihli Kararı; "... NATO askeri personelinin, Türkiye'ye geliş ve dönüşlerinde eşyalarının ambalaj ve nakliye işinin hizmet ihracı sayılmayacağı"

Danıştay 7. Dairesi, 1990/3817 E., 1990/4008 K. ve 10.12.1990 Tarihli Kararı;

Danıştay 7. Dairesi, 1989/2284 E., 1990/20 K. ve 06.03.1989 Tarihli Kararı

hizmetin yine Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Hizmetten Türkiye’de faydalanılması halinde vergileme de Türkiye’de yapılacaktır.³⁴⁴

Hizmet ithalatına ait KDV’nin, hizmetten faydalananlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV’nin, sorumluların kendi faaliyetlerine ilişkin olarak verecekleri 1 Nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapabilmesi mümkündür. İthal edilen hizmetten faydalanan kişinin, sorumlu sıfatıyla ödemiş olduğu KDV’yi indirim konusu yapabilmesi için, KDV mükellefi olması gerektiğini de belirtmek gerekir.

Danıştay’ın, mükellef firmanın yurt dışına hizmet ithalinde sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV’nin indirim konusu yapılabilmesine ilişkin vermiş olduğu karar aydınlatıcı niteliktedir. Danıştay, 2 nolu beyannamede beyan edilip ödenmesi gereken KDV’nin, aynı döneme ilişkin olarak verilen 1 nolu beyannamede indirim konusu yapılacağını vurgulamaktadır.³⁴⁵

Her ne kadar ithal edilen hizmetlerde katma değer vergisinin usulünü belirtmiş isek de katma değer vergisinin hizmetin şekline göre doğması ve indirim konusu edilmesi bazı tartışmalara neden olmaktadır. Bu tartışmaların bazılarını şu başlıklarda inceleyebiliriz:

7.2.1. Yurt Dışı Avukatlık Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi

Uluslararası ticari ve hukuki ağın genişlemesi ile avukatlık hizmeti, uluslararası boyut kazanmıştır. Yurt dışı avukatlık hizmetleri, tamamen yurt dışında

³⁴⁴ Danıştay 11. Dairesi 1995/5054 E., 1997/168 K. ve 13.01.1997 Tarihli Kararı

³⁴⁵ Danıştay 11. Dairesi 1998/218 E., 1998/3507 K. ve 15.10.1998 Tarihli Kararı

açılan ve sürdürülen uyuşmazlıklarla ilgili olabildiği gibi, Türkiye’deki yargı mercilerini de içine alan bir çerçevede yapılabilmektedir.

Tamamen yurt dışında açılan ve görülen davalarla ilgili olarak yabancı avukat ve hukuk firmaları tarafından Türkiye’de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere yurt dışında verilen avukatlık ve danışmanlık hizmetleri, Türkiye’de KDV’nin konusuna girmemektedir.³⁴⁶

Hukuk hizmetinin Türkiye’de verilmesi, davaların Türkiye’deki mahkemelerde sürdürülmesi halinde ise, yabancı hukuk bürosunun ya da avukatın, Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilere vermiş olduğu hizmet katma değer vergisine tâbi olacaktır. Bu hizmetlere ait KDV’nin, Kanun’un 9/1. maddesi ve 15 Seri Nolu Tebliğ uyarınca avukatlık hizmetini Türkiye’de satın alan gerçek veya tüzel kişi tarafından sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi ve ödenen verginin bu kişi veya şirketler tarafından kendi faaliyetlerine ilişkin olarak verilen 1 Nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Avukatlık hizmeti, uyuşmazlığın yargı mercilerine taşınması halinde yerine getirilebileceği gibi uyuşmazlığın yargı dışında da çözülmesi şeklinde de gerçekleşebilmektedir. Uyuşmazlığın yargı dışı çözümüne ilişkin yapılacak avukatlık hizmeti, tarafların uzlaştırılması, hukuki danışmanlık, dilekçe yazmak gibi çeşitlilikler içermektedir. Bu durumda bu hizmetin nerede yapılacağı, avukatlık ücretine ait KDV’nin durumunu doğrudan etkilemektedir. Danıştay, bu gibi durumlarda olaydan yola çıkarak sonuca ulaşmaya çalışmaktadır. Kanımızca

³⁴⁶ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, 123523 Sayılı ve 31.12.2009 Tarihli Özelgesi;

avukatlık, danışmanlık gibi hizmetlerin ifasına ilişkin daha somut düzenlemelerin getirilmesi, daha adil vergilendirme için yol açıcı olacaktır.

7.2.2. Yurt Dışı Sağlık ve Eğitim Hizmetlerinde Katma Değer Vergisi İndirimi

Yabancı eğitim ve sağlık hizmetlerinin Türkiye’de sağlanması halinde katma değer vergisine tâbi olacağı konusunda bir tartışma bulunmamaktadır. Nitekim Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde bu durum açıkça ifade edilmiştir. Tebliğe göre 3065 sayılı Kanun’un 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV’nin konusuna girebilmesi için Türkiye’de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun’un (6/b) maddesinde ise Türkiye’de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye’de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanların Türkiye’de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye’de faydalanılan hizmetler KDV’ye tâbi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV’nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Burada mükellef eğitim ve sağlık hizmetini veren yabancı şirket olduğundan ve bu şirketin Türkiye’de katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmadığından, hizmete ait katma değer vergisinin, KDVK’nın 9/1. maddesi uyarınca, hizmeti Türkiye’de satın alan mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda hizmeti alan

mükellef kendi faaliyetlerine ilişkin olarak verilen 1 Nolu KDV beyannamesinde, ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapabilir.

Yabancı eğitim ve sağlık hizmetlerinin, Türkiye’de değil de yabancı ülkede alınması halinde ise bazı tartışmalı durumlar bulunmaktadır. KDVK’nın 1. ve 6. maddelerine göre, yurt dışında yapılan ve yine yurt dışında yararlanılan hizmetler KDV’nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle yurtdışında hizmet veren eğitim ve sağlık kuruluşlarından alınan hizmet karşılığında katma değer vergisi doğmamaktadır. Dolayısıyla da KDV indirim konusu edilememektedir. Nitekim konu ile ilgili olarak verilen bir Özelge’de³⁴⁷; “*Şirketiniz personelinin yurt dışında mukim firmalardan yurt dışında eğitim hizmeti alması işlemi, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalandığından, KDV’nin konusuna girmemektedir*” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

7.3. İthal Olunan Mal ve Hizmet Karşılığı Alınan Komisyonların Katma Değer Vergisi İndirimi

Yukarıda belirttiğimiz üzere, her ne kadar yurt dışında verilen eğitim ve sağlık hizmetleri dolayısıyla hizmeti alan kişilerin ülkemizde katma değer vergisinden dolayı bir sorumlulukları yoksa da, yurt dışında eğitim ve sağlık gibi hizmetlerin sunulmasının ya da mal ithalatının komisyon karşılığında yapılması halinde komisyon bedeline ait KDV’nin durumu tartışma konusu olmuştur.

Vergi idaresi ve Danıştay kararlarında, Türkiye’ye yerleşik kişi ve kuruluşların komisyon karşılığı yabancı kuruluşlara, Türkiye’de ve yurt dışında

³⁴⁷ GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 39044742-130-640 Sayılı ve 08.04.2015 Tarihli Özelge

aracılık yapması, katma değer vergisine tâbi olduğu belirtilmiştir. Yabancı kişi ve kuruluşların verilen hizmetlerden Türkiye’de yararlanmaları nedeniyle, bu hizmetlerin hizmet ihracatı istisnası kapsamında katma değer vergisinden istisna tutulması da mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim Danıştay kararlarında, yabancı firmaya Türkiye’de aracılık eden Türk firmasının, verdiği aracılık hizmetinden yabancı firmanın Türkiye’de yararlanması nedeniyle aracılık hizmetinin katma değer vergisine tâbi olacağını belirtmiştir.³⁴⁸

Türkiye’de yerleşik kişi ve kuruluşların yurt dışından yapacakları ithalatlarla ilgili olarak yabancı aracılar ödedikleri komisyonlarda da benzeri bir durum söz konusu olacaktır. Türkiye’de yerleşik kişi ve kuruluşlar bu aracılık hizmetlerinden, Türkiye’ye mal ithal etmek suretiyle Türkiye’de yararlandıklarından, bu hizmetler de katma değer vergisine tâbi olacaktır. Çünkü aracılık hizmetinin sonuçları Türkiye’de doğmakta ve Türkiye’ye mal ithal edilmektedir. Bu durumda aracılık hizmetini Türkiye’de yapan mükellefler, sorumlu sıfatıyla katma değer vergisini beyan edip, indirim konusu yapabilecektir.

Komisyonun yurt dışındaki okul veya hastaneden alınması halinde ise, KDV kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu özelgelerinde³⁴⁹, tedavi veya öğrenim amacıyla yurt dışına hasta veya öğrenci

³⁴⁸ Danıştay 9. Dairesi, 1997/3348 E., 1998/4865 K. ve 15.12.1998 Tarihli Kararı; “...Yurt dışından ithal edilen emtialar (ilaç hammaddesi) İçin yurt dışındaki firmaya aracılık hizmeti veren yükümlünün hizmet bedeli olarak ödenen komisyondan iç yüzde yoluyla katma değer vergisi hesaplanması yerindedir.”

Danıştay 11. Dairesi, 1995/3559 E., 1996/295 K. ve 23.01.1996 Tarihli Kararı;

Danıştay 7. Dairesi, 1991/4553 E., 1992/786 K. ve 17.03.1992 Tarihli Kararı

³⁴⁹ Maliye Bakanlığı, B.07.0.GEL.0.54/5479-27-123/1067 Sayılı ve 09.01.2001 Tarihli Özelgesi: “Yurt dışına gönderilen öğrenci üzerinden yurt dışındaki yabancı firmadan alınan komisyon, faturanın yurt dışındaki firma adına düzenlenmesi ve diğer şartların mevcut olması halinde hizmet ihracatı kapsamında KDV’den istisna olacaktır.”

gönderilmesi işleminde komisyonun hasta ve öğrenciden değil de, temsilciliği yapılan yurt dışındaki okul veya sağlık kurumundan alındığı durumlarda, yabancı firmanın verilen aracılık hizmetinden yurt dışında yararlandığı, bu nedenle söz konusu aracılık hizmetinin aranılan koşulların varlığı halinde hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna olduğu görüşünü savunmuştur.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE İLE AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİ SİSTEMLERİNDE İNDİRİM HAKKININ KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde KDVK'nın yürürlüğe girmesinin en önemli sebeplerinden birisi, Türkiye vergi mevzuatını Avrupa Birliği vergi mevzuatıyla uyumlaştırılma çabasıdır. Bu uyumlaştırma neticesinde ülkemizin Ortak Pazara dâhil olabileceği, gümrüklerin kaldırılacağı emek, sermaye, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının sağlanabileceği ümit edilmiştir. Mal ve hizmetlerin iktisabından doğan KDV'nin diğer üye devletlerdeki düzenlemelere paralel bir şekilde, indirim konusu yapılabilmesi de Avrupa Birliği uyumlaştırmasının önemli bir parçasını oluşturacaktır.

Ancak ülkemiz ile Avrupa Birliği arasında KDV'de indirim hakkına ilişkin uyumlaştırmanın sağlıklı bir şekilde yapılıp yapılmadığının tespitini yapabilmek için, yürürlükteki KDV mevzuatı ile beraber, Avrupa Birliği antlaşmalarını, direktiflerini, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarını, üye devlet mevzuatlarını inceleyerek bir değerlendirmeye varmamız gerekmektedir.

Çalışmamızın birinci bölümünde KDV'de indirim hakkının yapısını ve teorik çerçevesi ile AB'de KDV indirim hakkını ele aldık. İkinci bölümde de Türkiye'de KDV'de indirim hakkının şartlarını inceledik. Bu bölümünde ise ilk iki bölümde değindiğimiz indirim hakkının şartları, hukuki dayanağı ve indirim hakkını doğuran olay bölümleri bu kez karşılaştırmalı olarak, ancak detaylıca incelenecektir. İlk iki bölümde değinmediğimiz, ancak karşılaştırma yapmaya müsait hususlar olan indirim hakkı kavramına yaklaşım, indirilemeyecek KDV ve kısmi KDV indirimi bölümleri

ise yine karşılaştırmalı olarak çalışmamızda yer alacaktır. Karşılaştırma yapmaya müsait olmayan hususlar ise çalışmamızda kapsam dışı bırakılmıştır.

I. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ KAVRAMINA YAKLAŞIM

Bu bölümde ilk olarak ülkemizde “KDV’de indirim” kavramının KDVK’da ve Danıştay kararlarında mükellef açısından bir hak olarak ne ölçüde ele alındığını inceleyeceğiz. Ardından ise “KDV’de indirim” kavramını, Avrupa Birliği direktifleri ve Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararları, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve üye devlet mevzuatları çerçevesinde değerlendirmeye çalışacağız.

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisi İndirimi Kavramına Yaklaşım

KDVK’nın Üçüncü Bölümünde “İndirim” başlığı, bu başlığın altında ise “Vergi İndirimi” başlığı bulunmaktadır. Katma değer vergisinde indirim mekanizması bu başlıklar altında, KDVK’nın 29. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Bu hükme göre mükellefler, Kanun’da aksine hüküm olmadıkça, Kanun’da belirtilen faaliyetlerine ilişkin katma değer vergilerini yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapabileceklerdir.

Katma değer vergisi indirimine ilişkin düzenlemede kimlerin, hangi işlemlere ait vergiyi indirim konusu yapabileceği belirtilmiş, ancak KDV indiriminin bir tanımı yapılmamıştır. Hükme göre mükellefin, mükellef olmasından kaynaklı işlemlere ait KDV indirim konusu edilebilecektir.

Her ne kadar KDVK'nın bölüm ve alt başlıklarında "İndirim, "Vergi İndirimi" denilerek, katma değer vergisi indiriminin bir hak olduğu vurgusu yapılmasa da, KDVK'nın 29. maddesinin 3. fıkrasında, 33. maddesinde, 35. ve 36. maddelerinde "indirim hakkı" kavramının kullanıldığını görüyoruz.

KDVK gereği vergi idaresince çıkarılan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde ise "III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM" üst başlığı, "C. İNDİRİM", "1.Vergi İndirimi" başlığı altında düzenlenmiştir. Tebliğin, "2.İndirilemeyecek KDV", "4. Kısmi Vergi İndirimi" bölümlerinde "indirim hakkı" kavramının kullanıldığını görüyoruz.

KDVK'nın ilgili maddelerinde ve idari düzenlemelerde, katma değer vergisi indiriminin hak kavramı ile beraber kullanılıyor olması yanında müvekkil açısından kendisine avantaj sağlayan KDV indirimi müessesesinin, Kanun tarafından mükellefe bir seçenek olarak sunuluyor olması, bu müessesenin mükellef açısından bir hak olduğu sonucuna çıkarmaktadır.

Avrupa Birliği ve Avrupa Birliği'ne üye devletlerin mevzuatlarından farklı olarak, KDVK'nın ilgili hükümlerinde, indirim açıkça bir hak olarak başlıklandırılmamıştır. Madde hükmünde bu şekilde "indirim hakkına" vurgu yapılmasının çeşitli sonuçları bulunmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, bir mekanizmanın mevzuatta hak olarak başlıklandırılması halinde, bu hakkın hukuki güvencesinin daha sağlam olacağı kanısındayız. Zira bir müessese, hak olarak tanımlandığında ilgili müessese hak sahibine daha geniş hukuki güvence sağlayacak, bu müessesenin ortadan kalkmasına

neden olacak istisna ve diğer düzenlemelerin mevzuatta yer alması eleştiri konusu olacaktır.

Nitekim KDVK’da indirim mekanizmasının kullanımına ilişkin şekli düzenlemeler, KDV indiriminin mükelleflerce kullanımını oldukça zorlaştırmaktadır. Yine katma değer vergisi indirimine konu olan mal ve hizmete getirilen istisnalar, Avrupa ülkeleri ile karşılaştırıldığında, indirim müessesesinin kullanımını daraltmaktadır.

Mevzuatta bir müessesenin hak olarak tanımlanmasının bir diğer sonucu da aleniliyettir. Mevzuatta katma değer vergisi indiriminin alenileşmiş bir hak olması, mükellef açısından indirim hakkının kullanımına yönelik araçların ve verimliliğin artmasına imkân sağlayacaktır.

2. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi İndirimi Kavramına Yaklaşım

Avrupa Birliğinde ve Türkiye’de mükelleflerin, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV ile ithal ettikleri mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden ödedikleri KDV’yi vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den indirim konusu yapabilmektedir. Ancak Avrupa Birliği’nin katma değer vergisi indirimi kavramına yaklaşımı Türkiye’deki düzenlemelerden bazı farklılıklar içermektedir.

Avrupa Birliği katma değer vergisi yükünün nihai tüketici üzerinde bırakılmasını hedeflemiştir. Böylece üretim amaçlı iktisapta bulunan mükelleflerin vergi yükünden kurtarılmasının yöntemi olarak indirim hakkı, KDV’nin de var oluş

nedeni haline gelmektedir³⁵⁰. Avrupa Birliği'nin katma değer vergisi indirimi kavramına yaklaşımını, Avrupa Birliği'ne ait direktif, üye devletlerin mevzuatları ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları çerçevesinde değerlendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır.

2.1. Avrupa Birliği Direktiflerinin Yaklaşımı

Avrupa Birliği'nin ikincil kaynaklarından olan Direktifler, üye devletler tarafından iç hukuka aktarılması gereken metinlerdir. Katma değer vergisine ilişkin 11 Nisan 1967 tarihinde Birinci ve İkinci Direktifler yayımlanmıştır. 1. Direktif, Ortak KDV Sistemine ilişkin hükümler içermekteyken; “sınır ötesi işlemlerden kaynaklı özel hallerde indirim hakkından yararlanma”, “nispi indirim şeklinde uygulanan kısmi indirim hakkı”, “dönemsellik”, “düzeltme”, “özel kullanımın indirim kapsamı dışında tutulması” gibi hükümler, Topluluk hukuku çerçevesinde ilk düzenlemelerini 2. Direktifte bulmuştur.

17 Mayıs 1977 tarihinde çıkarılan 6. Direktifle birlikte KDV'nin kapsamı üye devletler açısından ortak hale getirilmiştir. Nihayetinde 1 Ocak 2007 tarihinde 2006/112/EC sayılı diğer adıyla Katma Değer Vergisi Direktifi, 6. Direktifi kaldırarak yürürlüğe girmiştir. Katma Değer Vergisi Direktifinin esas olarak 6. Direktifin sistematüğini koruduğı söylenebilir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin katma değer vergisinde indirim hakkına ilişkin düzenlemelerine 167 ila 171. madde kapsamında yer verilmiştir. Direktifin

³⁵⁰ ANDERSSON Helen, FRANZEN Karolina, **“Value Added Tax: The Right to Deduct in Case of Carousel Fraud”**, Yülsek Lisans Tezi, Jönköping Üniversitesi, Jönköping Uluslararası İşletme Okulu, Jönköping İsveç 2008, s. 11

167. maddesinin hemen üstünde “10. Başlık İndirimler” başlığı yer almakta, bu başlığın altında ise “Bölüm 1, İndirim Hakkının Kaynağı ve Kapsamı” alt başlığı yer almaktadır.

Temel hükümler olarak, Katma Değer Vergisi Direktifinin 167. maddesi indirim hakkının kaynağını, bir başka deyişle vergi indirim hakkının hangi olayla doğacağını; Direktif’in 168. maddesi indirim hakkının kapsamını, bir başka deyişle indirim hakkının hangi işlemler yönünden katma değer vergisi için kullanılabileceğini belirlemektedir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Direktifinin 169. maddesi hükmü indirim hakkının, 168. madde³⁵¹ çerçevesindeki genel düzenleme dışında doğacağı bazı özel halleri düzenlemektedir.

Katma Değer Vergisi Direktifinin 179. maddesi hükmüne göre mükellef, katma değer vergisi indirimini, belirli bir vergi döneminde doğan ve 178. maddede belirtilen dayanak belge şartına uygun şekilde kullanılan indirim hakkının geçerli olduğu katma değer vergisi tutarını, aynı vergi dönemindeki katma değer vergisi tutarının toplamından indirerek gerçekleştirecektir.

Görüldüğü üzere, yürürlükte olan Katma Değer Vergisi Direktifi’nin yaklaşımı, katma değer vergisi indiriminin hak olduğu yönündedir. Sadece Katma Değer Vergisi Direktifi’nin Bölüm başlığında ve hükümlerinde “İndirim Hakkı”

³⁵¹ Katma Değer Vergisi Direktifi 168. Madde; “Mallar ve hizmetler mükellefin vergilendirilmiş işlemleri amacıyla kullanıldığı ölçüde mükellef aşağıdaki kalemleri bu işlemleri yürüttüğü üye devlette ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergisinden indirme hakkına sahip olacaktır:

- (a) Bir diğer mükellef tarafından yürütülen veya yürütülecek mal veya hizmet temini nedeniyle o üye devlette ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş katma değer vergisi,
- (b) Madde 18(a) ve 27 kapsamında mal veya hizmet iktisabı olarak kabul edilen işlemler nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,
- (c) Madde 2(1)(b)(i) kapsamında Topluluk içi mal iktisabı nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,
- (d) Madde 21 ve 22 kapsamında Topluluk içi mal iktisabı nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan katma değer vergisi,
- (e) O üye devlete mal ithali nedeniyle ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş katma değer vergisi.”

kavramının kullanımıyla değil; bu hakkın kullanımına yönelik sınırlamaların oldukça dar tutulmasıyla da bu sonuca varmak mümkündür.

2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanının Yaklaşımı

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin mükellef lehine oldukça geniş tuttuğu indirim hakkının, ABAD kararlarında yansımaları yine mükellef lehine olmuştur. ABAD, “... indirim sisteminin amacının taciri, ticari faaliyetleri çerçevesine ödenebilecek veya ödenmiş KDV yükünden tamamen kurtarmak olduğu sonucuna ulaşılabilir” hükmüyle³⁵² indirim hakkının amacının, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmak olduğunu açıkça ifade etmiştir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı mükellefin indirim hakkının tespiti için kararlarında bir takım kıstaslar getirmiştir. Buna göre indirim hakkının varlığını belirlemek için, iktisap edilen mal ve hizmet ile bu mal ve hizmet kullanılarak ortaya çıkan sonuç işlemler arasında teşhis edilebilir, tanımlanabilir ve aracısız bağlantı bulunması gerektiğini ifade etmiştir. Bu kıstasa, doğrudan ve dolaysız bağlantı kıstası adı verilmektedir. ABAD, içtihatlarında, doğrudan ve dolaysız bağlantının varlığına ulaşmak için çeşitli değerlendirme ölçütleri ortaya koymuştur. Doğrudan ve dolaysız bağlantının değerlendirme ölçütlerinden birisi “nedensellik bağı”dır.

ABAD, nedensellik bağının, tespit edilmesinin her uyuşmazlıkta doğru sonuç vermeyeceğini tespit ederek, nedensellik bağı ölçütüne ek olarak “genel masraflar veya muhtelif giderler ölçütünü” benimsemiştir. Malın veya hizmetin iktisap

³⁵² Avrupa Birliği Adalet Divanı, D.A. Rompelman ve E.A. Rompelman-Van Deelen – Hollanda Maliye Bakanlığı, 268/83 Esas, ECR 655 Sayılı ve 14.02.1985 Tarihli Kararı (Paragraf 19)

edilmesi ile bağlantılı gider kalemleri hangi başlık altında nitelendirilirse nitelendirilsin, ortaya çıkan sonuç işlemin maliyetine, dolayısıyla bedeline yansıyor ise doğrudan ve dolaysız bağlantının bulunduğu varsayılacaktır.

Avrupa Birliği'nin, KDV'de indirim mekanizmasını hak kavramına ülkemize oranla daha çok yaklaştırdığını söyleyebiliriz. Bunun en önemli göstergesi KDV'de indirim mekanizmasına Avrupa Birliği'nde daha az sınırlama getirilmiş olmasıdır. Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihadı indirim hakkının kullanılmasıyla, mükellefin ekonomik faaliyetleri ile ilgili kapsamın daraltılamayacağını belirtmiştir. Bunun örneklerinden birisi Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Fransız Cumhuriyeti kararında görülmektedir. Fransız Kanunu bina inşaatı yönünden doğan katma değer vergisi indirim hakkını, binanın yıllık kira gelirinin binanın değerinin on beşte birinden az olduğu hallerle sınırlamıştır. Avrupa Birliği Adalet Divanı “... *derogasyonlara*³⁵³ *gitmek ancak direktif tarafından açıkça cevaz verilen hallerde mümkündür*” şeklinde genel ilkeyi hatırlatarak bu düzenlemeyi Avrupa Birliği hukukuna aykırı bulmuştur.³⁵⁴

Avrupa Birliği Adalet Divanının, KDV'de indirim hakkı için öngördüğü diğer bir ölçüt ise daha spesifik bir konu olan ön ödemeli alımlardan doğan KDV'nin durumuna ilişkindir. Şöyle ki:

Avrupa Birliği, KDV indirim hakkının doğuşunu, KDV'nin doğumuna bağlamıştır.³⁵⁵ KDV'nin doğumu ise mal ve hizmetlerin iktisabıyla

³⁵³ Derogasyon bir üye devletin, Avrupa Toplulukları Antlaşmaları çerçevesinde uyma yükümlülüğü bulunan direktifler ve diğer düzenleyici işlemler hükümlerinde (toplu olarak Topluluk Müktesebatı) ulusal kaynaklı gerekçelerle değişikliğe gitme yetkisine verilen addır.

³⁵⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – Fransız Cumhuriyeti, C-50/87 Sayılı ve 21 Eylül 1988 Tarihli Kararı [Paragraf 17]

³⁵⁵ Katma Değer Vergisi Direktifi 167. Madde

gerçekleşmektedir.³⁵⁶ Katma Değer Vergisi Direktifi'nde, ön ödemeli alım halinde KDV'nin indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak ABAD, ekonomik gereklilik gereği, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde düzenlenmemiş bu konuya ilişkin bir yaklaşım ortaya koymuştur.

Mükellefler bu kalemleri iktisap edecekleri mal ve hizmetler için ödeme yaptıktan uzun süre sonra yahut dönemsel olarak bilfiil elde ediyor olabilirler. Bu süre zarfında yine bu mal veya hizmetler için KDV ödemesi yapmış olacaklardır. ABAD'a göre ön ödemeli alımda önemli olan husus, ödeme yapılan mal veya hizmet kaleminin açık ve net şekilde tanımlanabilmesi, dolayısıyla bu ödeme ile ilgili KDV tutarının başka tutarlarla karışmasına ihtimal vermeden saptanabilmesidir.³⁵⁷ Ancak ABAD, ön ödemeli alım halinde KDV'nin indirim konusu yapılabilmesinin tek koşulu olarak ödeme yapılan mal veya hizmet kaleminin açık ve net şekilde tanımlanabilmesini öngörmemektedir. Ayrıca ilgili malların mükellef tarafından iktisap edilmeyeceği vergi makamlarınca tespiti halinde de Avrupa Birliği Adalet Divanı, indirim hakkına sınırlama getirmiştir.

ABAD, ön ödemeli malların KDV indirimine ilişkin vermiş olduğu kararlarını, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin bu konuda açık bir hükmü olmamasına rağmen almıştır. ABAD'ın bu kararları alırken amacı, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmaktır.

³⁵⁶ Katma Değer Vergisi Direktifi 63. Madde

³⁵⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd – Commissioners of Customs & Excise, C-419/02 Esas Sayılı 21.02.2006 Tarihli Kararı

Görüleceği üzere KDV’de indirim mekanizması Avrupa Birliği’nde mükellef lehine bir hak olarak düzenlenmiştir. ABAD vermiş olduğu kararlarıyla, mükellef lehine öngörülen bu hakkın korunmasına önemli katkı sunmuştur.

2.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Yaklaşım

Üye devletlerin KDV kanunlarına baktığımızda indirim hakkının Avrupa Birliği Direktiflerine uygun şekilde düzenlendiğini görmekteyiz. Ancak çalışmamıza açıklık getirmesi açısından Avrupa Birliği’nde önemli statüye sahip gördüğümüz İngiltere, Fransa ve Almanya gibi bazı ülkelerin KDV kanunlarındaki indirim hakkına ilişkin düzenlemeleri ve katma değer vergisi indirimi kavramına yaklaşımını aktarmaya çalışacağız. Avrupa Birliği üye devletlerinin mevzuatında yer alan KDV’de indirim hakkına ilişkin düzenlemelerin çalışmamızda yer almasının, mevzuatımızdaki düzenlemelerle karşılaştırılması açısından önem taşıyacağı kanaatindeyiz.

2.3.1. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 102. maddesi ve devamında “Vergi İndirim Hakkı” başlığı ve “Genel İndirim Hakkı” alt başlığı ile indirim hakkının düzenlendiğini görüyoruz. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 102. maddesinde, vergi mükellefi bir kişi vergiye tâbi ekonomik faaliyetleri için,

- mükelleften alınan mallar veya hizmetlerden doğan katma değer vergisini,

- ithal edilen mallara ilişkin katma değer vergisini,
- topluluk içi alımlara ilişkin katma değer vergisini,
- Otomobil Vergisi Yasası gereğince otomobile ödenen katma değer vergisini, indirim konusu yapabilir denilmektedir.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nda katma değer vergisinin kapsamına ilişkin diğer bir düzenleme ise taşınmaz malların satın alınması ve taşınmaz hizmetleri nedeniyle doğan katma değer vergisidir. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi gereği vergiye tâbi ekonomik faaliyet nedeniyle satın alınan taşınmaza ilişkin hizmet bedellerinin indirim konusu yapılabileceğini hüküm altına almıştır. Kanun'un 104. maddesinde, ekonomik faaliyetler amacıyla satın alınan taşınmaza ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceğini hüküm altına alınmıştır. Kanun'un 103. maddesi gereği ekonomik faaliyet amacıyla satın alınan taşınmaza ve taşınmazın hizmetlerine ait katma değer vergisinin indirilebilmesinin ön koşulu olarak, vergi tutarının ödendiğinin vergi idaresine kanıtlanmasıdır.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 112. maddesi ise, vergi mükellefinin özel alanda önceden kullanmış olduğu malları, ekonomik faaliyetinde kullanmaya başlaması halinde o mala ilişkin katma değer vergisinin durumunu düzenlemektedir. Bu hükme göre mükellefin özel kullanımı için satın aldığı malı ekonomik faaliyetinde kullanması halinde, o mala ilişkin KDV indirim konusu yapılabilecektir. Ancak malların olası tedarik bedeli, ilk alım bedelinden veya ilgili değerinden düşük ise, değerdeki azalmaya yönelik KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak taşınmazlara ilişkin olarak Kanun'un 112. maddesinin son

fikrasında istisna getirilmiştir. Bu hükme göre 112. maddede belirtilen katma değer vergisi indirim hakkı taşınmaz mallar için geçerli değildir. Yani mükellef önceden satın almış olduğu taşınmaza ait KDV'yi ekonomik faaliyeti için indirim konusu yapamayacaktır.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 112. maddesi hükmü, Avrupa Birliği Adalet Divanının temel kararı Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München kararını³⁵⁸ akla getirmektedir. ABAD kararına göre kişisel kullanım amacıyla iktisap edilen malın ekonomik faaliyetler için de kullanılacağı gözetilerek iktisap edildiği anlaşılıyor ise ekonomik faaliyet amaçlı kullanımın yoğunluğuna veya kapsamına bakılmaksızın, iktisabın ekonomik faaliyette kullanma amaçlı olduğu kabul edilecektir. Mükellef tam indirim hakkına sahip olacaktır. Ancak iktisap edilen bu malın herhangi bir kişisel amaçlı kullanımı tespit edilirse, indirim konusu yapılan katma değer vergisi, ayrıca tahakkuk ve tahsil edilecektir.

Üye devletlerin bu prensibin uygulanmasına özellikle taşınmazlar yönünden ciddi itirazlarda bulunması neticesinde, 15 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe giren 2009/162/EU Direktifi'yle sistemde değişikliğe gidilmiştir. Böylece Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesine (a) hükmü eklenmiş ve Lennartz prensibinin taşınmazlar yönünden uygulanmasının önüne geçilmiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellefin ticari malvarlığının bir parçasını oluşturan, ancak mükellefin kendisinin veya müstahdemlerinin kişisel kullanımına da açık olan taşınmazlar üzerinde katma

³⁵⁸ Avrupa Topluluğu Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı; “Söz konusu karara göre, mali müşavir otomobil satın almış, bunu önceleri tamamen kişisel amaçlı olarak kullanmıştır. Ancak ertesi yıl otomobili daha çok iş amaçlı kullanmaya başlamış ve bu nedenle, otomobilin satın alınmasından kaynaklı olarak katma değer vergisinden indirim konusu edilmesini talep etmiştir. Vergi dairesi bu talebi otomobilin kişisel kullanım amacıyla satın alındığı, mükellefin iktisap edilen malı kendi kararıyla ekonomik faaliyetlerde kullanmaya başlamasının vergi hukuku açısından bir farklılık doğurmayacağı gerekçesiyle reddetmiştir.”

değer vergisi indirim hakkı kısmi indirim şeklinde kullanılabilecektir. Bunun da ötesinde, üye devletler aynı statüde bulunan menkul mallardan uygun gördüklerini de bu kapsama dâhil etme yetkisine sahip kılınmaktadır. Bu nedenle İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 112. maddesinin son fıkrasıyla getirilen “katma değer vergisi indirim hakkı taşınmaz mallar için geçerli değildir” hükmü, 2009/162/EU direktifiyle birlikte Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 168. maddesine (a) fıkrasına getirilen düzenleme ile açıklanabilir.

2.3.2. Fransa Genel Vergi Kanunu’nda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı

Fransa’da katma değer vergisinde indirim hakkı Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 271. maddesinde düzenlenmiştir. Hükmün birinci fıkrasının ilk bendine göre vergilendirilebilir işlemin fiyat unsurlarında yer alan KDV ekonomik faaliyet neticesinde gerçekleşen KDV’den indirilebilir.

Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 271. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinde ise, katma değer vergisinin doğma anı düzenlenmiştir. Buna göre mükellefin talebi halinde katma değer vergisinden indirim hakkı doğar. İkinci bendin ikinci paragrafı ise, ilk paragrafa istisna getirmiştir. Buna göre, mükellefler, katma değer vergisine tâbi işlemleri sürekli yapmıyorlar ise katma değer vergisi indirim hakkı sadece teslim esnasında doğar denilmektedir.

Mal ve hizmetlerin satın alınması nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi indirimi, Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 271. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendine göre, indirim hakkının doğduğu ayda mükellefin hesabına geçirilebilir.

Fransa Genel Vergi Kanunu'nun 271. maddesinin ikinci fıkranın birinci bendinde hangi işlemlere ait katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabileceğini düzenlemiştir. Buna göre vergilendirilebilir mal ve hizmetlerin ekonomik faaliyetlerde kullanılması halinde mükellef, bu mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini indirim hakkına sahiptir. Buna göre; mal teslimi, hizmet ifası neticesinde ödenen, (Kanuna uygun olarak düzenlenen ve faturada gösterilen katma değer vergisi), ithalattan doğan katma değer vergisi, Topluluk içi satın almalardan doğan ve faturada gösterilen katma değer vergisi, indirim konusu yapılabilecektir.

2.3.3. Almanya Katma Değer Vergisi Kanununda Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı

Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nda KDV'de indirim hakkına ilişkin düzenlemeler, Kanunu'nun 15. ve 15 (a) maddelerinde yer almaktadır. Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasına göre; mal teslimi ve hizmet ifası nedeniyle yüklenilen ve fatura ile belgelenen KDV, mükellef tarafından indirim konusu yapılabilir. Ayrıca, ithal edilen mallara ve topluluk içinde iktisap edilen mallara ait KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Görüleceği üzere Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu da ilgili maddesinde katma değer vergisi indirimini hak kavramı üzerine kurmuştur. Kuşkusuz ki yasal düzenlemelerde “indirim hakkı” olarak tanımlanması katma değer vergi indirimini tek başına bir hak statüsüne sokmaya yetmemektedir. Ayrıca getirilen kısıtlamalar da, katma değer vergisi indiriminin hak niteliğine zarar verecek nitelikte olmamalıdır. Nitekim Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15.

maddesinde mükellefin, kendi iktisadi faaliyetinde % 10'dan az kullandığı malın iktisabı, ithalatı veya Topluluk içi iktisabı, mükellefin kendi iktisadi faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin hüküm, Almanya KDVK'nın indirim hakkı kavramına yaklaşımı konusunda bize önemli bir fikir vermektedir. Zira mükellefin iktisap ettiği malın, % 10'nunu kendi iktisadi faaliyetlerinde kullanıyor olması halinde bile bu mala ilişkin katma değer vergisinin indirim konusu yapılabiliyor olması, Almanya'nın katma değer vergisinde indirim hakkı kavramına ülkemizdeki düzenlemelerle karşılaştırıldığında oldukça geniş yaklaştığının önemli bir göstergesi olmaktadır.

Ancak Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre taşınmaz malların kişisel kullanımlarına ilişkin düzenleme, 15 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe giren 2009/162/EU Direktifi'yle birlikte Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesine (a) hükmüne uygun olarak, menkul mallara ilişkin düzenlemeden farklılık göstermektedir. Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre mükellefin kendisinin veya müstahdemlerinin kişisel kullanımına da açık olan taşınmazlar üzerinde katma değer vergisi indirim hakkı kısmi indirim şeklinde kullanılabilecektir.

3. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yaklaşımı

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarının sadece Avrupa Birliği nezdinde değil, Türkiye için de Anayasal dayanağı bulunmaktadır. 2004 yılında yapılan Anayasa'nın 90. maddesine eklenen son fıkra ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere yasalar karşısında öncelik tanınmıştır. 2010 yılında

gerçekleştirilen Anayasa değişikliğiyle Anayasa Mahkemesi'nin görev ve yetkilerini düzenleyen 148. maddesinde değişiklik yapılarak kişilere Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkı öngören Anayasa'nın 148/3 maddesinde "Herkes Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir" düzenlemesiyle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne açıkça referans yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi, sadece Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin metnini değil Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarını da dikkate almak durumundadır.³⁵⁹ Ancak Anayasa Mahkemesinin katma değer vergisi indirimi kavramı konusundaki yaklaşımına baktığımızda, Türkiye'nin Anayasa değişikliğinden bugüne bu yaklaşımını çok da değiştirmediyi, dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin katma değer vergisi indirimi konusundaki kararlarını çok da dikkate almadığını görüyoruz.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin vergi hukukuna ilişkin içtihadı 1980'lerin sonunda şekillenmeye başlamıştır. Vergilendirmeyi ulusal bir münhasır yetki olarak değerlendiren ve bu konuda taraf devletlere özellikle geniş bir takdir marjı tanıyan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, ilk dönem kararlarında vergisel meseleleri genellikle kabul edilemez bulmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi vergi mükellefleriyle vergi mercii arasındaki ilişkinin kamusal boyutunu ön planda görmektedir. Sözleşme ile protokollerinin bir bütün olarak yorumlanması gerektiğini göz önünde bulunduran Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, üye devletlerin verginin

³⁵⁹ ARSLAN ÖNCÜ Gülay, "Vergi Hukuku ve Vergi Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Ocak 2015, Yıl: 6, Sayı:20, s. 141-142

ödenmesini temin etmeyi amaçlayan yasaları gerekli gördükleri şekilde çıkarabilme haklarının mülkiyetin korunmasına ilişkin 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde saklı tutulduğunu belirtir.³⁶⁰ Ancak, sonraki dönem kararlarında vergi yükümlülerinin insan hakları, çeşitli haklar bağlamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne taşınmış ve esastan incelenmiştir. Nitekim Darby-İsveç davasında AİHM, başvurucunun salt resmi ikamet kaydı bulunmadığı gerekçesiyle, İsveç Kilisesi için alınan özel vergi üzerinden Kiliseye mensup olmayan kişilere sağlanan indirimden yararlanamamasını hukuka aykırı bulmuştur.³⁶¹

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 1 Nolu Protokolünün 1. maddesinde belirtilen “*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasa da öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getiremez” hükmü ile vergilendirmeye ilişkin olarak önüne gelen davalarda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi mülkiyet hakkını özde teminat altına almıştır.³⁶²

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sporrong ve Lönnroth davasında yukarıda belirtmiş olduğumuz 1. Protokolün 1. maddesinin “üç belirgin kuraldan” oluştuğunu

³⁶⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH – Hollanda, Seri A No: 306-B 23 Sayılı ve 23.02. 1995 Tarihli Karar, Paragraf 60

³⁶¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Dr Peter Darby – İsveç, 17/1989/177/233 Sayılı ve 23.10.1990 Tarihli Karar

³⁶² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Paula Marckx – Belçika, 6833/74 Sayılı, 13.06.1979 Tarihli Karar

vurgulamaktadır. Birinci paragrafın ilk cümlesinde belirtilen ilk kural, genel nitelik taşımaktadır ve mal ile mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi ilkesini ortaya koymaktadır; ilk paragrafın ikinci cümlesinde vurgulanan ikinci kural, mal ve mülkten yoksun bırakma konusunu ele alır ve bunu belli koşullara bağlar; ikinci paragrafta sözleşmecî devletlerin diğer hususlar arasında, mal ve mülkün kullanımını da kamu yararına uygun olarak kontrol etme hakkına sahip olduğunu kabul eder. Mahkeme ayrıca, ilk genel kurala uyulup uyulmadığının incelenmesinden önce, son iki kuralın geçerli olup olmadığının belirlenmesi gerektiğinin altını çizmiştir. Ancak bu üç kural birbiriyle bağlantısız denecek kadar ayrı özellikler taşımamaktadır. İkinci ve üçüncü kurallar mal ve mülk dokunulmazlığı hakkına yapılabilecek belli müdahalelerle ilgilidir ve bu nedenle ilk kuralda ortaya konulan genel ilke ışığında değerlendirilmelidir.³⁶³

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle korunan malvarlığı, sadece maddi varlığı olan taşınır ya da taşınmazları değil, alacak hakları ya da fikri mülkiyet hakları gibi fiziki varlığı olmayan unsurları da kapsamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, vergi borcu dolayısıyla yapılan haciz nedeniyle açılan Gasus Dossier und Födertechnik GmbH/Hollanda davasında verdiği kararında³⁶⁴, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesinde geçen “mal ve mülk” kavramının fiziksel malların mülkiyeti ile sınırlı olmayan özerk bir anlamı olduğuna, malvarlığını oluşturan bazı diğer hak ve çıkarların da “mal ve mülk” olarak değerlendirilebileceğine dikkat çekmiştir. Yine, 1 No'lu Protokol'ün 1. maddesi

³⁶³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Sporrang ve Lönnroth – İsveç, Seri A-52 ve 23.09.1982 Tarihli Karar

³⁶⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Gasus Dossier-und Födertechnik GmbH – Hollanda, Seri A No: 306-B 23 Sayılı ve 23.02.1995 Tarihli Karar

anlamındaki mülkiyet, hâlihazırda var olan mülke karşılık geldiği gibi bir kişinin gerçekleşmesi konusunda “meşru bir beklentisi” olan varlıkları da kapsamaktadır.

Bu açıklamalar ışığında görülmektedir ki; katma değer vergisi indirimi hakkı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre, ulusal hukuk çerçevesindeki koşullar karşılanmış ise, meşru bir beklenti ve 1 No’lu Protokol’ün 1. maddesi anlamındaki mülkiyet olarak nitelendirilmiştir.

Bu noktada Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin, indirim hakkının kapsamına yönelik güncel bir kararına da değinmek faydalı olacaktır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Bulves/Bulgaristan kararına konu olmuş olayda; başvuru Bulves şirketi, satın aldığı mal bakımından satıcıya satım bedeli içinde ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapmak istemiş, ancak talebi vergi idaresince reddedilmiştir. Bulgar makamlarınca katma değer vergisi indiriminin reddi kararının nedeni, satıcının satışı ilgili dönemdeki hesaplarına yansıtması ve katma değer vergisini beyan etmemesidir. Oysa Bulves şirketi, Bulgar kanunları uyarınca, satıcıya ödemiş olduğu katma değer vergisini vergi dairesine yatırılmış olup olmadığını denetleme ve yatırılmasını talep etme hakkına sahip değildir. Bu nedenle Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Bulves şirketinin mülkiyet hakkının ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.³⁶⁵

Yukarıda ayrıntılarıyla incelemeye çalıştığımız üzere, Türkiye’de mevzuatın ve yargı kararlarının KDV indirimi kavramına yaklaşımı, AB Direktiflerinin, ABAD kararlarının, üye devlet mevzuatlarının ve AIHM kararlarının yaklaşımına göre, mükellefe verilen hak açısından oldukça dar tutulduğu düşüncesindeyiz.

³⁶⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Bulves AD v. Bulgaria, 3991/03 Esas ve 22.01.2009 Tarihli Kararı

II. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİM HAKKINI DOĞURAN OLAYLAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olay

Ülkemizde katma değer vergisinde indirim hakkını doğuran olaylar, çalışmamızın ilk bölümünde “Katma Değer Vergisi İndirim Hakkının Doğuşu” başlığı altında ayrıntılarıyla incelenmiştir. Ancak Avrupa Birliği’nde KDV’de indirim hakkını doğuran olaylar ile bir karşılaştırma yapabilmek için ülkemizde indirim hakkını doğuran olaylardan kısaca bahsedeceğiz.

KDVK’nın 29. maddesinin üçüncü fıkrası, KDV’de indirim hakkının doğumuna ilişkin açıklık getirmektedir. Bu hükme göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Dolayısıyla katma değer vergisinde indirim hakkı, katma değer vergisini doğuran olay ile doğmaktadır.

KDVK’nın 29. maddesinin üçüncü fıkrası, katma değer vergisi indirimi hakkının doğumuna ilişkin bazı olayları bize göstermektedir. Söz konusu maddeye göre mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, KDVK’da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerini indirebilirler.

Görüleceği üzere KDVK’da, mükellefin katma değer vergisi indirimi hakkının doğması için;

- Mal teslimi ve hizmet ifası,
- Mal ve hizmetin ithalinin oluşması gerekmektedir.

KDVK'da vergiyi doğuran olay, Kanun'un 10. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK'nın 29. maddesinde yer alan mal teslimi, hizmet ifası ile bunların ithali yanında Kanun'un 10. maddesi diğer vergiyi doğuran olayları da sayma yoluyla belirtmiştir. Dolayısıyla bu madde hükmünde yer alan;

- Teslim ve ifadan önce belge düzenlenmesi (KDVK 10/b),
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin ifası ile (KDVK 10/c),
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi anında (KDVK 10/d),
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyeye, sürücüye tevdi anında (KDVK 10/e),
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında, bunların ilgili müesseselerce bedellerinin tahakkuk ettirilmesi (KDVK 10/g),
- Taşımacılık işi ile uğraşan dar mükellefin gümrük bölgesine girmesi veya gümrük bölgesinden çıkması (KDVK 10/j), hallerinin gerçekleşmesi durumunda, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olaylar aynı zamanda indirim hakkını doğuran olaylar olarak da karşımıza çıkmaktadır.

2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar

Ülkenin vergilendirme sınırının, o ülkenin coğrafi sınırlarından ibaret olmasının doğal sonucu ülkemizdeki katma değer vergisine ilişkin düzenlemeler, ülke çapında uygulanan, ulusal nitelikte düzenlemelerdir. Oysa Avrupa Birliği'nin, içerisinde pek çok ülke barındırması nedeniyle, tüm Avrupa Birliği ülkelerini kapsayıcı bir vergisel düzenlemeden bahsetmek mümkün değildir. Ancak Avrupa Birliği'ne üye devletlerin kendi vergisel düzenlemelerine karşın, Avrupa Birliği çatısı altında olmalarının sonucu olarak bu vergisel düzenlemeleri uyumlaştırmaları gerekmiştir. Avrupa Birliği, kendisine üye ülkelerin vergisel düzenlemelerini kontrol eden mekanizmalara sahiptir. Bu mekanizmalar hukuki düzenlemeler ve yargı kurumlarıdır. Avrupa Birliği'nin kurucu Antlaşmaları, Antlaşmalara dayanarak çıkarılan Direktifler, Avrupa Birliği'nin vergilendirmeye ait yasal düzenlemelerini oluştururken, ABAD ise, üye devletlerin bu yasal düzenlemelere aykırı durumlarını tespit etmektedir.

2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde Belirtilen Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar

Avrupa Birliği'nin üye devletleri kapsayıcı bir çatı niteliğinde olması, katma değer vergisi indirimi hakkını doğuran olayların, tek tek ülke mevzuatlarında belirtilen hallerden farklı şekillenmesini de zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinde indirim hakkını doğuran olayların neler olduğu, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. ve 169. maddelerinde düzenlenmiştir. Katma Değer

Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi katma değer vergisi indirimi hakkını doğuran olaylara ilişkin genel düzenlemeler içerirken, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169. maddesi hükmü indirim hakkını doğuran bazı özel halleri düzenlemektedir.

2.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. Maddesinde Belirtilen Katma Değer Vergisi İndirimi Hakkını Doğuran Olaylar

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesinde mal ve hizmet iktisabı, iç tedarik, Topluluk içi iktisap ve ithalat olmak üzere, katma değer vergisi indirimi hakkı doğuran dört olay düzenlenmiştir. KDV indirim hakkını doğuran bu dört olay, Direktif'in genel düzenlemesine ilişkindir.

2.1.1.1. Mal ve Hizmet İktisabı

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (a) maddesi hükmünde mükelleflerin ekonomik faaliyetleri esnasında iktisap ettikleri mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir. Bu hükümden de anlaşılaçağı üzere ekonomik faaliyetler için edinilen mal ve hizmet iktisabı, katma değer vergisi indirimi hakkını doğuran olay niteliğindedir.

2.1.1.2. İç Tedarik

Mükellefler, ekonomik faaliyetleri esnasında iktisap ettikleri mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, indirim konusu edilebilmektedir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. (a) maddesinin bu hükmü, mükellefin faaliyeti esnasında

iktisap etmeyip de kendi içinde ürettiği, tedarik ettiği ve faaliyetinde kullandığı mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin durumuna ilişkin bir düzenlemedir. Mükellef kendi bünyesinde mal veya hizmet üretmekte ve bu mal veya hizmeti ekonomik faaliyetlerinde kullanmaktadır. Bu tedarik rejimine iç tedarik adı verilmektedir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (b) hükmü, indirim hakkını doğuran haller kapsamına iç tedarik faaliyetlerini de almıştır. İç tedarik faaliyetine ilişkin mallar Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 18 (a) maddesi hükmünde, hizmetler ise 27. madde hükmünde tanımlanmaktadır. Ancak iç tedarik faaliyetlerine ilişkin katma değer vergisi uygulanması konusundaki yetki, üye devletlere verilmiştir.

Mükellef kendi bünyesinde mal veya hizmet üreterek, bu mal veya hizmeti ekonomik faaliyetlerinde kullanması halinde, yalnızca dışarıdan tedarik ettiği düşük maliyetli hammadde vergilendirilecek; ekonomik faaliyette girdi kullanılan mamul ürün ve dolayısıyla emek girdisi vergilendirilmeyecektir. Bu durumun özellikle hizmet ifası yönünden haksız rekabet koşulları oluşturabileceği kaygısını taşıyan üye devletler, iç tedarik üzerinde katma değer vergisi uygulamasına gidebilmektedirler. Bu durumda iç tedarik yoluyla sağlanan mal ve hizmetler de, Katma Değer Vergisi Direktifi hükmü (Madde 168 (b)) uyarınca dışarıdan, yani üçüncü kişilerden iktisap edilen mal ve hizmetler gibi katma değer vergisi indirimi hakkının doğmasına kaynaklık edecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, iç tedarik yoluyla sağlanan mal veya hizmetin, mükellefin ekonomik faaliyetinde kullanılarak vergilendirilen sonuç işlemlerle bağlantı içinde olmasıdır. Tıpkı üçüncü kişilerden iktisap edilen mal ve hizmetlerde olduğu gibi, iç tedarik yoluyla sağlanan mal ve hizmetlerin de hem vergilendirilen, hem de vergilendirmeden istisna işlemlerle

bağlantı içinde olması mümkündür. Böyle bir durumda yine tam indirimden değil, iç tedarik yoluyla sağlanan mal veya hizmet üzerindeki katma değer vergisi tutarının vergilendirilen işleme izafe edilebilen kısmı yönünden kısmi indirim, dolayısıyla Direktif'in genel hükümleri çerçevesinde nispi indirim tâbi olacağını söylemek gerekir. Bir başka deyişle, eğer bir mükellef kendi bünyesinde mal veya hizmet ürettiyor ve bu mal veya hizmetleri katma değer vergisi indirim hakkı doğuran sonuç işlemler yönünden kısmen girdi olarak kullanıyor ise indirim hakkı da yalnızca bu kısım için geçerli olacaktır.

İç tedarik hallerine ilişkin düzenlemenin bu geniş kapsamına karşın, Avrupa Birliği Adalet Divanının konu hakkındaki en yaygın içtihadı, ekonomik faaliyetler için girdi olarak kullanılan taşınmazlar, özel olarak ise mükellefe ait taşınmaz üzerinde inşaat yapılarak mükellefin ekonomik faaliyetlerinde girdi olarak kullanılması yönünden olmuştur.³⁶⁶

2.1.1.3. Topluluk İçi İktisap

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(c) hükmü uyarınca, Direktifi'n 2 (1) (b) (i) maddesi kapsamında yapılan Topluluk içi iktisaplarda katma değer vergisi

³⁶⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın katma değer vergisi indirimi hakkının doğup doğmadığını muhtelif uzlaşmazlık öğeleri yönünden incelediği kararlara örnek olarak; Avrupa Birliği Adalet Divanı, Holin Groep – Hollanda Maliye Bakanlığı, C-7/02 Esas Sayılı 29.04.2004 Tarihli Kararı, Avrupa Birliği Adalet Divanı, Vlaardingen Belediyesi - Hollanda Maliye Bakanlığı, C-299/11 Esas sayılı ve 08.11.2012 Tarihli Kararı, Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hertogenbosch Belediyesi - Hollanda Maliye Bakanlığı, C-92/13 Esas Sayılı ve 10.09.2014 Tarihli Kararı, Avrupa Birliği Adalet Divanı, NV Gayrimenkul Geliştirme Şirketi – Belçika, C-16/14 Esas Sayılı ve 23.04.2015 Tarihli Kararları verilebilir.

indirimi hakkı doğmaktadır.³⁶⁷ Bu hükme göre mal veya hizmet iktisabının mükellefin vergilendirilmiş işlemlerinde kullanılmak üzere yapılması gerekir. Bu durumda mükellef, indirim hakkını sonuç işlemlerin gerçekleştirildiği üye devlette kullanmak, böylece ödemekle yükümlü olduğu katma değer vergisi tutarını indirime tâbi tutmak hakkına sahip olacaktır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(d) maddesi uyarınca ise, Direktifi'n 21 ve 22. maddeleri kapsamında yapılan Topluluk içi iktisaplarda katma değer vergisi indirimi hakkı doğmaktadır.

Burada öncelikle Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 21. maddesi hükmünü ele almak gereklidir. Bu düzenlemeye göre mükellef ekonomik faaliyetlerinde kullanmak amacıyla, bir diğer üye devletten kendi nam veya hesabına mal naklettirdiği veya sevk ettirdiği zaman, eğer bu mallar o ülkede üretilmiş, husule gelmiş, işlenmiş, satın alınmış veya iktisap edilmiş ya da müvekkil tarafından ticari faaliyetleri kapsamında o üye devlete ithal edilmiş ise indirim hakkı doğacaktır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 21. maddesindeki tanıma bakıldığında, katma değer vergisi indirimi konusunda çok geniş ve dolayısıyla ayırım yapmayı aşırı ölçüde zorlaştıracak nitelikte bir kapsam görülmektedir. Ancak bu düzenlemenin Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 17 (1) maddesi hükmü ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hükümde “diğer bir üye devlete nakil” kavramının tanımı yapılmaktadır: Bu hükme göre; “Menkul ve maddi bir malın, bir mükellef tarafından veya mükellef hesabına, bulunduğu üye devletten alınarak, ancak Topluluk sınırları içinde kalmak kaydıyla sevk edilmesi veya nakledilmesi, diğer bir üye devlete nakil olarak nitelendirilecektir.” Bu değerlendirmeden yola çıkarak

³⁶⁷ Katma Değer Vergisi Direktifi'n 2(1)(b)(i) maddesi; “*Madde 282 ilâ 292 kapsamında temin edilen küçük işletme muafiyetine müstahak olmayan mükellef veya satıcının mükellef olduğu hallerde, mükellef olmayan bir tüzel kişilik tarafından ifa edilen ve Madde 33 [Mesafeli Satışlar] veya Madde 36 [Tesisat veya Montaj] kapsamında bulunmayan [Topluluk içi iktisap] durumunda,*”

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 21. maddesinin, Direktifi'n 17 (1) maddesi hükmünde yapılan nitelendirmeyi takip ettiği ve buna bağlı kalarak, diğer bir üye devlete nakil kavramına katma değer vergisi indirimine hak doğuracak haller yönünden bir kısıtlama getirdiği doktrinde ileri sürülmüştür.³⁶⁸

Katma değer vergisi indirimi hakkının doğması yönünden Topluluk içi iktisap kavramı içinde değerlendirilen özel bir hal bulunmaktadır. Üye devletler ordularının NATO faaliyetleri çerçevesinde, başka üye devletlerde yaptıkları mal iktisapları, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 22. maddesi çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu türden iktisaplar, ordu personelinin bulunduğu ve alım gerçekleştirdiği ülkenin katma değer vergisi düzenlemelerine göre vergilendirilmeyeceği için, bu iktisaplar Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 143 (1) (h) madde hükmü uyarınca genel istisna kapsamı içinde yer almıyorsa, Topluluk içi iktisap şeklinde nitelendirilecek ve indirim hakkını doğuracaktır.

2.1.1.4. İthalat

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(e) hükmü uyarınca, iktisap edilen mal veya hizmetler mükellefin vergilendirilmiş işlemleri için kullanıldıkları sürece, mükellef söz konusu işlemleri ifa ettiği üye devlete ithal edilmeleri nedeniyle, bu mal veya hizmetler üzerinde ödediği yahut ödemekle yükümlü bulunduğu katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaktır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (e) hükmü uyarınca, mükellefin ödeme yükümlülüğü doğmuş, ancak henüz ödenmemiş olan katma değer vergileri de,

³⁶⁸ TERRA Ben, KAJUS Julie, “European VAT Directives, Introduction to European VAT 2016”, Bölüm 1, IBFD, 2016, s. 538

indirime tâbidir. Dolayısıyla indirim hakkının doğması için katma değer vergisinin ödenmiş olması gerekmediği için, henüz ödenmemiş olan ama indirim hakkının kullanılabileceği katma değer vergisi tutarları da aynı KDV beyannamesinde belirtilebilir.

2.1.2. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. Maddesi Dışında Katma Değer Vergisi İndirimi Hakkını Doğuran Olaylar

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin katma değer vergisi indirim hakkını doğuran haller yönünden genel düzenlemesini oluşturan 168. maddesinin yanında, Direktif'in 169. maddesi hükmü indirim hakkını doğuran bazı özel halleri düzenlemektedir. Bu özel haller uluslararası nitelikte ekonomik faaliyetlerde vergilendirmenin ve mükellef sıfatının üye devletlerin yetkileri düzeyinde değerlendirildiği birtakım olasılıklar üzerinden düzenlenmektedir. Bu özel haller ve Direktif'in ilgili düzenlemeleri özel haller oluşturmaları nedeniyle örneklemeler üzerinden aşağıda ayrıntılı olarak tartışılmaktadır.

Öncelikle şunu belirtmek gereklidir ki, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169. madde hükmü 6. Direktifin sistematüğini takip etmektedir. Genel düzenlemeyi içeren 168. maddenin ardından 169. madde çerçevesinde özel haller düzenlenmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Direktifi'nin özel haller yönünden önemli farklılığı Direktif hükmünün üye devletlere tanıdığı yetki konusundadır. Şöyle ki 6. Direktif'te özel halleri düzenleyen 17 (3) maddesi hükmü, üye devletlere bu hallerde indirim veya iade hakkını tanıma yetkisi verirken, Katma Değer Vergisi

Direktifi'nin 169. maddesi hükmü bu hallerde indirim hakkı tanınması yönünde yükümlülük içermektedir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169 (a) maddesi, üye devlet dışında yürütülen işlemlerden kaynaklı olarak indirim hakkının tanınmasını düzenlemektedir. Böyle bir durumda mükellefin tescil edildiği üye devlette vergilendirilen işlemler, diğer ülkede yürütülürse vergilendirilecektir. Örnek olarak, Belçika'da tescil edilmiş olan X şirketi, Japonya'da mal satışı yapmaktadır. Bu satışlar Belçika'da yapılırsa vergilendirmeye ve dolayısıyla katma değer vergisi indirimine konu olabilecektir. X şirketi bu ekonomik faaliyetleri nedeniyle Belçika'da herhangi bir katma değer vergisi ödemesiyle yükümlü olur ise, ilgili işlemlerin Belçika'da yürütülüyor olmasına bakılmaksızın indirim hakkı kazanacaktır.

Bu düzenlemede yer alan “yürütülen” kavramı bazı ekonomik faaliyetler yönünden yorum farklılıklarına neden olmuştur. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın EGN BV Filiale Italiana – İtalyan Gelir İdaresi kararı bu konuyla ilgilidir.³⁶⁹ İtalya'da kurulu telekomünikasyon şirketi İrlanda'da kurulu bir şirkete iletişim hizmetleri sunumu yapmış, bundan kaynaklı olarak katma değer vergisinde o dönem yürürlükte olan 6. Direktif hükmünce indirim yahut iade talep etmiştir. Bu talebin reddi sonucunda ortaya çıkan uzlaşmazlıkta, İtalyan Gelir İdaresi'nin “yürütülen” kavramını “bilfiil ifa edilen” şeklinde yorumlayan yargı kararına dayanması karşısında, ABAD bu hizmetlerin alıcısı olan şirketin hangi ülkede kurulmuş olduğunun esas alınacağı yönünde karar vermiştir. ABAD kararında; “*Bu nedenle, esas dava konusu olan iletişim hizmetlerinin alıcısı o hizmetlerin sağlayıcısının merkezinin bulunduğu ülkeden başka bir ülkede tesis edilmiş olduğu için bu*

³⁶⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, EGN BV Filiale Italiana – İtalyan Gelir İdaresi, C-377/08 Esas, 02.07.2009 Tarihli Kararı

hizmetler Altıncı Direktif'in Madde 17(3)(a) hükmü çerçevesinde 'başka bir ülkede yürütülmüş' sayılacaktır ve dolayısıyla, bu hizmetler o üye devletin sınırları içinde sağlanmış olsaydı katma değer vergisi yönünden indirim veya iade hakkına vücut vereceği için bu hüküm gereğince indirim veya iade hakkının doğmasını sağlayacaktır” demektedir.

Özel hallere ilişkin bir diğer durum ise, istisna kapsamındaki sınır ötesi işlemlerdir. İstisna kapsamındaki sınır ötesi işlemler de, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169 (b) maddesi çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu düzenleme bir çeşit torba hüküm niteliğinde olup Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 138, 142, 144, 146-149, 151-153 veya 156, 157(1)(b), 158-161 veya 164 maddesi hükümleri kapsamında getirilen özel düzenlemeler, yani sırasıyla, “Topluluk içi mal iktisabı”, “bazı nakliye hizmetleri”, “ithalat”, “uluslararası taşımacılık”, “ihracat işlemi gören bazı uygulamalar”, “aracılar kanalıyla hizmet tedariki” ve “uluslararası ticaret konularındaki istisnalar” ile ilgilidir. Sayılan bu tedarik işlemler, indirim hakkı ile birlikte istisna kapsamındadır. Bir başka deyişle bu işlemler sıfır oranlı işlemler olarak kabul edilmektedir.

Bu işlemler yönünden tipik örnek, sınır ötesi sevkiyat konusundadır. İtalya'da tescil edilmiş olan Y şirketi İtalya'da mal satın almakta ve bu malları Almanya'daki müşteriye sevk etmektedir. Bu faaliyetleriyle birlikte ve müşterisinin katma değer vergisi mükellefi olarak tescilli olmasıyla Y, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 138. maddesi uyarınca istisna kapsamındaki Topluluk içi mal iktisabı koşulunu karşılamaktadır. Dolayısıyla Y, bu işlemleri gerçekleştirmek için mal satın alması nedeniyle yükümlü olduğu katma değer vergisi ödemesi üzerinde indirim hakkına İtalya'da sahip olacaktır.

Özel hallerden Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169(c) maddesi hükmü ise, Avrupa Birliği dışındaki müşterilerle yapılan ve istisna kapsamındaki sigorta ve finans işlemleri ile ilgilidir. Bu düzenlemeye göre, mükellef tarafından iktisap edilen mal veya hizmetler istisna kapsamında yer alan sigorta ve finans işlemlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılıyor ise ve bu işlemlerde yer alan müşteri Topluluk dışında kurulmuşsa ya da bu işlemler doğrudan doğruya, Topluluk dışına ihraç edilecek mallara yönelikse mükellef katma değer vergisi indirim hakkına sahip olacaktır.

Bu işlemlere bir diğer örnek olarak Avrupa Birliği dışındaki müşterilere verilen döviz işlemi hizmetleri verilebilir. İngiltere'de tescil edilmiş olan Z şirketi, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki müşterilerine döviz işlemi hizmetleri sunmaktadır. Z şirketi, bu hizmetleri sunmak için iktisap ettiği mal ve hizmetler üzerindeki katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaktır.

2.2. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkını Doğuran Olaylar

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen KDV'de indirim hakkını doğuran olayların, üye devletlerin mevzuatlarında da yer aldığını görmekteyiz. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 102. maddesinin 1. fıkrasında, satın alınan mal ve hizmete ait KDV'yi; 2. fıkrasında ithal edilen mallar ödenecek KDV'yi; 3. fıkrasında, topluluk içi alımlara ödenecek KDV'yi; 4. fıkrasında, Otomobil Vergisi Kanunu gereğince otomobile ödenen KDV'yi; 5. fıkrasında ise iç tedarik mallarına ilişkin KDV'yi indirim konusu yapabilecekleri belirtilmiştir.

Dolayısıyla mal ve hizmetlere ilişkin yukarıda belirttiğimiz faaliyetlerin gerçekleşmesi halinde KDV’de indirim hakkını doğuran olay da gerçekleşmiş olmaktadır.

Yine Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15/1(b) maddesinde ve Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 271. maddesinde KDV’de vergiyi doğuran olayın mal ve hizmet ifası, ithalat, topluluk içi iktisap ve iç tedarik hallerinde gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Türkiye ve AB’de indirim hakkını doğuran olaylar açısından yapmış olduğumuz bu karşılaştırmada, Katma Değer Vergisi Direktifi’nde ve incelediğimiz bazı üye ülkelerin mevzuatlarında, Türkiye’ye oranla İndirim hakkını doğuran olayların daha fazla çeşitlilik gösterildiği sonucuna varmaktayız. Özellikle ülkemizde karşılığı olmayan, ancak AB mevzuatında düzenlenen iç tedarik nedeniyle mükellefe indirim hakkını sağlamanın mükellef lehine bir düzenleme olduğu kuşkusuzdur.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNİN ŞARTLARINA YAKLAŞIM

Bu bölümde Katma Değer Vergisi Kanunu’muz ile Avrupa Birliği direktifleri, ABAD kararları ve üye devlet mevzuatları ışığı altında KDV indirimi hakkına ilişkin mükellefiyette, mal ve hizmetlerle mükellef ilişkisinde, belgelerde, dönemsellikte ve ithalatta öngörülen şartların karşılaştırmasını yapmaya çalışacağız.

1. Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Bakımından

Ülkemizde katma değer vergisi mükellefiyetine ilişkin düzenleme KDVK'nın 8. maddesinde yer almaktadır. Katma değer vergisinin mükellefi esas itibarıyla vergiye tâbi işlemleri yapanlardır. Ancak KDVK'nın 8. maddesinde özellik arz eden bazı işlemler de dikkate alınarak katma değer verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır.³⁷⁰

Katma değer vergisi indirimi açısından mükellef kavramı önem taşımaktadır. Nitekim KDVK'nın 29. maddesinin ilk fıkrasında “Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler” hükmü ile katma değer vergisinde indirim hakkının sadece, katma değer vergisi mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir.

Türkiye’de vergi idaresi, başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin mal ve hizmetin gerçek alıcısının kayıtlarda gösterilmesi mümkün

³⁷⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu 8. Madde; 1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
 - b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
 - c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
 - d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
 - e) (Değişik: 5602 - 14.3.2007 / m.10/5(b) - Yürürlük m.12) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
 - f) (...) (Madde 8 in 1. fıkrasının (f) bendi, 21.3.2007 tarih ve 26469 sayılı R.G.'de yayımlanan, 14.3.2007 tarih ve 5602 sayılı Kanun'un 11. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi hükmü gereğince, 1.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.)
 - g) 1 nci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
 - h) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
 - ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.
2. (Değişik: 3297 - 3.6.1986) Vergiye tâbi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (Değişik son cümle: 5035 - 25.12.2003 / m.6 - Yürürlük m.50 b) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir

olmadığından, bu belgelerde gösterilen katma değer vergisinin de, adına belge düzenlenmeyen mal ve hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirilemeyeceği görüşündedir. Vergi idaresinin ve Danıştay'ın bu yaklaşımı, elbette ki vergi güvenliğini korumaya yöneliktir. Ancak mükellef ile fatura ve benzeri belgeler arasındaki bağı çok sıkı tutmak, kanun koyucunun katma değer vergisi indirimi düzenlemesine ilişkin amacı gözetilmemesine neden olabilmektedir. Nitekim vergi idaresinin ve Danıştay'ın vergi indirimi yapabilmek için başkası adına düzenlenen faturalar, belli koşullar altında son dönemde indirim konusu yapılabilmektedir. Danıştay ve vergi idaresi, kiralaran gayrimenkule ait su, elektrik, doğalgaz faturalarına ilişkin katma değer vergisini, faturada belirtilen adres ile mükellefin adresi ile örtüşmesi halinde indirim konusu yapabilmesine imkân tanımaktadır. Ancak bu durum oldukça dar bir alanda tutulmuştur. Danıştay ve vergi idaresi, fatura ve benzeri belgeler kendi adına düzenlenmeyen mükellefin katma değer vergisi indiriminin kabulüne ilişkin örnekleri çok da fazla arttırmamız mümkün değildir.

KDVK'nın 29 ila 34. maddeleri arasında belirtilmemiş olsa da, katma değer vergisi mükellefinin indirim hakkından yararlanabilmesi için, indirim konusu etmiş olduğu katma değer vergilerini beyannamede belirmesi ve beyannameyi süresinde vergi idaresine vermesi gerekmektedir. Mükellef adına düzenlenen beyanname olmadan katma değer vergisi indirimi ülkemizde gerçekleşmemektedir. Aynı şekilde, fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere süresinde kaydedilmemiş olması da katma değer vergisi indirimine engel teşkil eden bir durumdur.

Görüldüğü üzere ülkemizde mükellefiyete ilişkin şekli şartların yerine getirilmemesi katma değer vergisi indirimine engel teşkil etmektedir.

Avrupa Birliği'nde KDV mükellefine bakış, ülkemizdeki düzenlemeden farklılık göstermektedir. Avrupa Birliği, mükellef sıfatının değerlendirilmesinde, kişinin faaliyeti karşısında edindiği kazancın hangi sıfat ve statüyü haiz olduğundan çok, ekonomik hayatın gerçeklerini esas almaktadır. Zira “mükellef” kavramı Katma Değer Vergisi Direktifi 9(1) maddesi hükmünde, “mükellef herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir mahalde ve sonuçları ile amaçlarının ne olduğuna bakılmaksızın bağımsız şekilde yürüten her türlü kişidir” olarak tanımlanmıştır.

Mükellefin statüden, sıfattan bağımsız olarak tanımlanmasının bazı sonuçları bulunmaktadır. Örneğin, ülkemiz uygulamasından farklı olarak, iş birlikleri, ortaklıklar, ortak girişimler tüzel kişilikten yoksun olsalar dahi mükellef sıfatını haiz sayılacaklardır.

ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin mükellef tanımını düzenleyen 9(1) maddesini daha da genişleten kararlara imza atmıştır. Almanya vergi idaresi, KDV indirimine konu faturalarda ortak muhatap olarak evli çiftin gösterildiği, evlilik birliği mükellef olarak kabul edilmediği için indirim hakkından yararlanılamayacağını belirten Almanya vergi idaresinin taraf olduğu Finanzamt Bergisch Gladbach – Hundt-Eßwein kararı³⁷¹ konumuz açısından çok önem taşımaktadır. ABAD kararında, evlilik birliğinin tüzel kişiliğinden yahut ekonomik faaliyetinden söz edilemese dahi yatırım amaçlı, dolayısıyla ekonomik faaliyete matuf mal veya hizmetler iktisap ettiğinde mükellef sayılacağını ve katma değer vergisi indirim hakkından yararlanacağını belirtmiştir.

³⁷¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Bergisch Gladbach – Hundt-Eßwein, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı

Avrupa Birliği'nde KDV mükellefiyeti bakımından, ölkemiz ile karşılaştırılabileceğimiz bir diğer konu ise, Avrupa Birliği'nin KDV kimlik numarası uygulamasıdır. Mükelleflerin KDV kimlik numarasına sahip olma zorunludur. Zira Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 178. maddesine göre mükellef mal ve hizmet iktisap etmesinden kaynaklı KDV ödemesini, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 226. maddesi hükmünde belirtilen içeriğe sahip fatura ile ortaya koyabilmelidir. Bu içerik öğeleri arasında gerek mal veya hizmeti tedarik eden mükellefin, gerekse mal veya hizmeti iktisap eden mükellefin KDV kimlik numaralarının beraber yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatının amaçları yönünden fatura, müşterinin satıcıya ve satıcının vergi idaresine ödeyeceği KDV tutarını gösterir. Mükellefin kendi vergi yükünden, ekonomik faaliyetleri sırasında diğer girişimcilerden iktisap ettiği mal ve hizmetler nedeniyle indirebileceği tutar faturada belirtilen tutardır³⁷².

Faturada, mal ve hizmeti tedarik eden ve iktisap eden mükelleflere ait KDV kimlik numaralarının aranıyor olması, KDV indirimi ile de doğrudan ilgili bir konudur. Zira mükellef, indirim konusu edeceği katma değer vergisini, beyannameye dayanak teşkil edecek, Direktifi'n ve yasaların öngördüğu şartları taşıyan faturalarla talep edebilecektir.

Ekonomik faaliyetlerde bulunmak üzere mükellef sıfatını resmi olarak edinmek isteyen kişiler yönünden üye devletlere, bu talebin reddine ilişkin takdir yetkisi tanınmamıştır. Bu hallerde Katma Değer Vergisi Direktifi'nin üye devletlere

³⁷² LUX Michael, **"The Invoice in EU Customs and VAT Law: What is There to Consider?"**, Global Trade and Customs Journal, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Hollanda, Cilt: 9, Sayı: 5, 2014, s. 2014

tanıldığı yetki vergi kaçakçılığının önlenmesi kapsamında alınacak tedbirler ve ilgili düzenlemelerle sınırlıdır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 273. maddesinde “Üye devletler, katma değer vergisinin doğru şekilde tahsilini ve vergi kaçakçılığının önlenmesini sağlamak amacıyla ve mükelleflerin yurtiçi işlemleri ile üye devletler arasındaki işlemlerinin eşitlik temelinde muamele edilmesi şartına bağlı olarak ve üye devletler arasındaki sınırötesi ticarete formalite işlemler getirmemesi koşuluyla, bu yönden gerekli gördükleri yükümlülükleri getirebilir” denmektedir. Ancak üye devletler, KDV kimlik numarası için başvuran bir mükellefin başvurusunu, KDV'ye tâbi faaliyetleri ekonomik veya ticari şartları yönünden yerine getiremeyeceği gerekçesiyle reddetmek, böylece herhangi bir mükellefin KDV'ye ilişkin resmi işlemleri gerçekleştirmesini engellemek yetkisine sahip değildirler. Avrupa Birliği Adalet Divanının bu konuyla ilgili görüşünü Valsts ieņēmumu dienests - Ablessio SIA kararında ifade etmiştir.³⁷³ Karara göre; Letonya'da kurulan ve faaliyet alanı olarak inşaat ve taahhüt işlerini gösteren limited şirket, KDV kimlik numarası için vergi idaresine başvurmuş, ancak bu başvurusu şirketin paydaşı olan gerçek kişinin;

- daha önce de başka şirketler kurarak KDV kimlik numarası aldığı,
- ancak bu şirketlerin hiçbir ekonomik faaliyette bulunmadığı,
- gerçek kişinin bu şirketlerdeki paylarını kimlik numarası tahsisinden kısa bir süre sonra başka kişilere devrettiği,

³⁷³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablessio SIA, C-527/11 Esas ve 14.03.2013 Tarihli Kararı

- başvuru şirketin bu faaliyetleri bilfiil yürütecek teknik olanak, malvarlığı ve mali kaynaklara sahip olmamasının yine aynı durumun yaşanacağına işaret ettiği gerekçeleriyle reddedilmiştir.

ABAD kararında; “...Üye devletlerin vergi idareleri şirketlere KDV kimlik numarası tahsis edilmesini salt idarenin görüşünce, şirketin yürütmeyi beyan ettiği ekonomik faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli maddi, teknik ve mali kaynaklara sahip bulunmadığı gerekçesiyle ve o şirketteki payların sahibinin daha önceleri de muhtelif defalar başka şirketler için katma değer vergisi kimlik numarası aldığı ama şirketlerin bu ekonomik faaliyetlerde bilfiil bulunmadığı ve paydaşın bu şirketlerdeki paylarını kimlik numarasını aldıktan kısa süre sonra devrettiği hususlarına dayanarak reddetmeye, ilgili vergi idaresi tahsis edilen KDV kimlik numarasının hukuka aykırı işlemler için kullanılacağı yönünde şüphesini güvenilir kanıtlar ışığında ve objektif etkenler temelinde kanıtlamış olmadıkça yetkili değildirler” diyerek³⁷⁴, KDV kimlik numarası tahsisinin mükellefin katma değer vergisi yükümlülüğü yönünden kanıt oluşturmaya ve mükelleflerin KDV’nin doğru tahsili yönünden denetlenmelerini kolaylaştırması işlevlerini hatırlatmıştır.

Görüleceği üzere Avrupa Birliği’nde KDV mükellefi, ülkemizdeki düzenlemelerin aksine, vergi idaresine karşı şekli ödevleri yerine getiren değil, ekonomik faaliyet yürüten kişidir. Avrupa Birliği’nin KDV indirim hakkına ilişkin amacı, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen katma değer vergisi yükünden tamamen kurtarmaktır. Dolayısıyla Avrupa Birliği Adalet Divanının görüşü, KDV indirimi hakkından yararlanmasının engel teşkil eden mükellefiyete ilişkin prosedürlerin kaldırılması yönündedir. Bu tür prosedürler

³⁷⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablessio SIA, C-527/11 Esas ve 14.03.2013 Tarihli Kararı, 19. Paragraf

arasında KDV ortak sisteminin önemli öğelerinden biri olan katma değer vergisi mükellefiyet tescili ve dolayısıyla KDV kimlik numarası alınması da yer almaktadır³⁷⁵.

2. İndirim Konusu Edilecek Katma Değer Vergisine Ait Mal ve Hizmetlerin Mükellefiyetle İlgili Olması Bakımından

Ülkemizde indirim konusu edilecek katma değer vergisine ait mal ve hizmetlerin, indirim konusu yapılacak mükellefiyetle ilgili olması şartı, KDVK'nın 29. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK'nın 29. maddesinin ilk fıkrasında “Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler” hükmü ile katma değer vergisinde indirim hakkının sadece, katma değer vergisi mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir. Kanun'un bu hükmünden çıkardığımız bir diğer sonuç ise yüklenilen katma değer vergisinin mükellefiyeti doğuran faaliyetle ilgili olması gerektiğidir.

Vergi idaresi, Danıştay'ın görüşüne paralel olarak, KDVK'nın 29. maddesinde belirtilen hükme uygun olarak, başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerin mal ve hizmetin gerçek alıcısının kayıtlarda gösterilmesi mümkün olmadığından, bu belgelerde gösterilen katma değer vergisinin de, adına belge düzenlenmeyen mal ve hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirilemeyeceği düşüncesindedir.

³⁷⁵ J2M Tax&Legal **“Deduction of VAT by non VAT-registered entities”** <http://www.french-tax-lawyer.j2m-online.fr/french-vat/deduction-of-vat-by-non-vat-registered-entities/> 23.12.2016

Türk vergi idaresi ve Danıştay, mükellefiyetle ilgili olması halinde, bazı durumlarda başkasına ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirimine karşı çıkmamaktadır. Örneğin işyerindeki eski kiracının abone olduğu su, elektrik, doğal gaz vb. faturalar eski kiracı adına gelmektedir. Mükellefin bu faturalara ilişkin katma değer vergisinde indirim talebi vergi idaresince reddedilmemektedir.

Ancak mükellefin, mükellefiyeti ile ilgili değil de, şahsi işi ile ilgili iktisap edilen mal ve hizmetlere ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisi hiçbir koşulda indirim konusu edilememektedir. Örneğin bürosunda kullanılmak üzere iktisap edilen bilgisayara ait katma değer vergisini indirim konusu yapan avukatın, vergi idaresince bu bilgisayarı evinde kullandığının tespiti halinde, indirim konusu yapılan katma değer vergisinin iadesi vergi idaresi tarafından avukattan talep edilecektir.

İndirim konusu edilecek katma değer vergisine ait mal ve hizmetlerin mükellefiyetle ilgili olmasına ilişkin KDV indirimi hakkından yararlanılabilme şartı, Avrupa Birliği'nde farklı düzenlenmiştir. Öncelikli fark Avrupa Birliği'nin konuya ilişkin mükellefiyetle sınırlı bir yaklaşıma sahip olmamasıdır. Katma Değer Vergisi Direktifi, “mükellefiyet ilgili” kavramı yerine “ekonomik faaliyet” kavramını tercih etmektedir. “Ekonomik faaliyet” kavramı Direktif'in 9(2) maddesi hükmünde açıklanmaktadır: “Üreticiler, tacirler ve hizmet sağlayıcıları tarafından yürütülen her türlü faaliyet ve bu kapsamda madencilik ve tarım faaliyetleri ile mesleki faaliyetler ‘ekonomik faaliyetler’ olarak nitelendirilecektir.” Bunun yanında Katma Değer Vergisi Direktifi, ekonomik faaliyetin öğelerini içeren bir tanımı da aynı hükümde ifade etmektedir. Buna göre, “maddi veya gayri maddi malvarlığının bunlardan gelir elde etmek amacıyla ve süreklilik arz eden biçimde kullanılması” ekonomik faaliyet

anlamına gelmektedir. Bu bakımdan ülkemizdeki mevzuatta belirtilen “mükellefiyet ilgili” kavramına nazaran Katma Değer Vergisi Direktifi’nde belirtilen ekonomik faaliyet, mükellefin daha çeşitli mal ve hizmete ait katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesine imkân sağlamaktadır. Örneğin serbest meslek mensubunun ekonomik faaliyeti nedeniyle satın almış olduğu otomobile ait katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesi Avrupa Birliği’nde mümkündür.

Ülkemizdeki mevzuata benzer şekilde, Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 168. maddesi katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için iktisap edilen mal ve hizmetin kişisel tüketim amaçlı kullanılmaması şartı da getirmiştir. Ancak bu şart ülkemizden farklı şekilde uygulanmaktadır.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, tüketim amacıyla alınan bir malın, sonraki tarihlerde mükellefin ekonomik faaliyetlerinde kullanması ve o mala ilişkin katma değer vergisini indirim konusu yapmak istemesi ancak vergi idaresinin indirimi reddetmesi üzerine, önemli gördüğümüz Lennartz prensibi olarak bilinen ilkeyi oluşturmuştur.³⁷⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanının Lennartz prensibine göre, iktisap edilen malın ekonomik faaliyetler için de kullanılacağı gözetilerek iktisap edildiği anlaşılıyor ise, ekonomik faaliyet amaçlı kullanımın yoğunluğuna veya kapsamına bakılmaksızın, iktisabın ekonomik faaliyette kullanma amaçlı olduğu kabul edilecektir ve mükellef tam indirim hakkına sahip olacaktır. Ancak iktisap edilen bu malın herhangi bir kişisel amaçlı kullanımı tespit edilirse indirim konusu yapılan katma değer vergisi, bu kullanımdan kaynaklı vergi ayrıca tahakkuk ve tahsil edilecektir.

³⁷⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı

ABAD'ın Lennartz prensibini esas alan yerleşik içtihadı karşısında üye devletler bu prensibin uygulanmasına özellikle taşınmazlar yönünden ciddi itirazlarda bulunmuşlardır. Bu itirazlar sonucunda, 15 Ocak 2010 tarihinde yürürlüğe giren 2009/162/EU Direktifi'yle birlikte Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesine (a) hükmü eklenmiş ve Lennartz prensibinin taşınmazlar yönünden uygulanmasının önüne geçilmiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellefin ticari malvarlığının bir parçasını oluşturan, ancak mükellefin kendisinin veya müstahdemlerinin kişisel kullanımına da açık olan taşınmazlar üzerinde katma değer vergisi indirim hakkı kısmi indirim şeklinde kullanılabilecektir. Bunun da ötesinde üye devletler, aynı statüde bulunan menkul mallardan uygun gördüklerini de bu kapsama dâhil etme yetkisine sahip kılınmaktadır. Bu düzenlemenin 1 Ocak 2011 tarihine kadar yürürlüğe girecek şekilde ulusal mevzuatlara entegre edilmesi öngörülmüştür. Uyuşmazlıkların Avrupa Birliği Adalet Divanı önüne gelmesi uzun süreler aldığı için yeni düzenleme hükümleri doğrultusunda verilmiş bir ABAD kararına rastlanmamaktadır. Dolayısıyla, Lennartz prensibine Direktif kaynaklı olarak getirilen bu sınırlamanın içtihat hukuku açısından etkileri, Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın bu yeni düzenleme karşısında ve vaka özelinde nasıl değerlendirmeler yapacağı henüz tahmin edilememektedir.

Lennartz prensibinin, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesine eklenen (a) fıkrasına rağmen, ABAD'ın Lennartz kararında oluşturduğu değerlendirme ölçütlerinin geçerliliğini ifade etmek de gerekir. Nitekim Avrupa Birliği Adalet Divanı sonraki kararlarında bu ölçütlere atıfta bulunmaya devam

etmiştir. Bu konuda X– Hollanda Maliye Müsteşarlığı kararı³⁷⁷ incelenebilir. X çifti adi ortaklık statüsünde ticari faaliyet gösteren iki gerçek kişidir. Çift bir depo satın almış, ancak aile meskenleri inşaat halinde olduğu için deponun bir kısmında çocuklarıyla birlikte oturmaya başlamışlardır. Bunun için deponun ilgili kısmında muhtelif tadilat gerçekleştirmişler, aile meskenlerinin inşaatı bittikten sonra da deponun bu kısmını boşaltarak deponun tamamını ekonomik faaliyetlere tahsis etmişlerdir. Mükellefler tadilat giderleri üzerinde KDV indirim hakkını kullanmak istemişler, fakat vergi idaresi ekonomik faaliyetler için kullanışlı nitelikte olduğu mükellef tarafından kanıtlanamayan tadilat giderlerinin indirime konu edilemeyeceğini ifade etmiştir. ABAD kararında, *“Mükellefin malları ekonomik faaliyetlerinde kullanmak amacıyla iktisap edip etmediğinin değerlendirilmesinde vaka özelinde yararlanılabilecek objektif kanıtlar yönünden ise kanıtların diğer hususların yanı sıra bu malların niteliği ve malların iktisabı ile mükellefin ekonomik faaliyetlerinde kullanılmaları arasında geçen süre gibi öğeleri de içerdiği dikkate alınmalıdır”*³⁷⁸ denilerek bu yönden yapılacak değerlendirmenin objektif ölçütlere dayanması gerektiğini hatırlatmıştır.

³⁷⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, X (kararda adı X olarak geçiyor) – Hollanda Maliye Müsteşarlığı, C-334/10 Esas Sayılı ve 19.07.2012 Tarihli Kararı

³⁷⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, X – Hollanda Maliye Müsteşarlığı, [Paragraf 23]

3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Kullanımına Dayanak Teşkil Edecek Belgeler Açısından

3.1. Türkiye’de

Mevzuatımızda Katma değer vergisi indirim hakkından yararlanmak isteyen mükelleflere ilişkin önemli şekil şartları getirilmiştir. Bu şekil şartlarından birisi, indirim konusu yapılacak katma değer vergisinin fatura veya benzeri vesikalar ile ithalat söz konusu ise gümrük makbuzunda gösterilmesi zorunluluğudur. KDVK’nın 34. maddesinin ilk fıkrası, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden de ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceğini belirtmektedir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, fatura ve benzeri vesikalarda verginin ayrıca gösterilmemesi yahut fatura ya da benzeri belgenin bulunmaması halinde mükellef mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini indirim konusu yapamayacaktır.

KDVK’daki bu şekli şartın bir dizi gerekçesi bulunmaktadır. Katma değer vergisinin fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi ile satıcının beyan edeceği katma değer vergisi ile alıcının indirim konusu katma değer vergisi arasında oluşabilecek miktar uyumsuzluğu önlenmiş olacak, ödenmesi gereken katma değer vergisinin, belgeler üzerinden denetim ve kontrolü kolaylaşacaktır. Ayrıca alıcı ödemiş olduğu ve indirim konusu yaptığı katma değer vergisini bu belgelerle ispat etmiş olacaktır.

Katma değer vergisi indiriminde kullanılmak üzere alınan ancak kaybedilen ya da okunamayacak hale gelen ya da üzerinde katma değer vergisi gösterilmeyen fatura, benzeri belgeler ve gümrük makbuzunun akıbeti ülkemizde halen tartışma yaratmaktadır. Kanımızca katma değer vergisi indiriminin bir hak olduğu düşüncesi öne alınarak, bu hakkın kullanımına ilişkin şekli kurallar mükellef lehine esnekleştirilmelidir.

3.2. Avrupa Birliği Direktiflerinde ve Avrupa Birliği Adalet Divanı

Kararlarında

Avrupa Birliği'nde fatura ve benzeri belgelerin varlığı gibi şekli şartlara ilişkin düzenlemeler farklılık içermektedir. Zira Avrupa Birliği'nde katma değer vergisinde indirim hakkının ekonomik amacı, üretimin teşvik edilmesi olmuştur.

Avrupa Birliği'nde üretim amaçlı olarak ekonomik faaliyet gösteren mükellefler, bu amaçlarla iktisap ettikleri mal ve hizmetler üzerindeki katma değer vergisini, faaliyetleri nedeniyle doğan katma değer vergisinden indirim hakkına sahip olacaklardır. Bu nedenle katma değer vergisi indirim hakkından yararlanacak kişinin KDV mükellefi olması ve KDV mükellefinin ekonomik faaliyetleri neticesinde ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması, katma değer vergisinde indirim hakkının esasa ilişkin şartlarını oluşturmaktadır. Katma değer vergisinde indirim hakkından yararlanacak kişinin faaliyeti nedeniyle doğan katma değer vergisini dayanak belge ile ispat etmesi, katma değer vergisi indirim hakkını KDV beyannamesi ile talep etmesi, katma değer vergisi indirim hakkını belirli bir dönem içerisinde talep edebilmesi gibi şartlar ise katma değer vergisinde indirim

hakkının şekline ilişkin şartlarını oluşturmaktadır. ABAD vermiş olduğu kararlarında esasa ilişkin şartları, katma değer vergisinde indirim hakkının doğmasını sağlayan şartlar; şekle ilişkin şartları ise katma değer vergisi indirimi hakkının kullanılmasına olanak sağlayan haklar olarak tanımlamıştır.

ABAD kararlarında, özellikle dayanak belgeler ve bu dayanak belgelerin içeriği bağlamında, hakkın doğmasını sağlayan esasa ilişkin şartlarla, hakkın kullanılmasına olanak tanıyan şekle ilişkin şartlar arasındaki farklar nitelikleri itibariyle tartışma konusu yapılmıştır. Bu tartışmaya dayanak teşkil eden ABAD'ın Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi kararında³⁷⁹ katma değer indirim hakkının doğması ve kullanılması yönünden bu iki grup şartın etkileri değerlendirilmiştir. Söz konusu karara göre, İtalyan şirketi, Fransa ve Hollanda'dan Topluluk içi iktisap kategorisinde yer alan mal alımları yapmış, satıcılar bu mal alımları karşılığında uygun içerikte fatura tanzim etmiş, ancak satıcılar İtalyan hukukunun mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını kullanması için öngördüğü bazı şekil şartları yerine getirilmemiştir. Mükellefin bu kalemleri kapsayan KDV beyannamesi sunmasının ardından gelir idaresi tarafından yapılan incelemede, eksik şekil şartlarının indirim hakkının kullanılmasına engel teşkil edeceği yönünde işlem tesis edilmiştir. Bu işlem sonucunda ortaya çıkan hukuki uzlaşmazlıkta Avrupa Birliği Adalet Divanı “... *mali tarafsızlığın temel ilkesi iktisap edilen mal veya hizmetler üzerindeki verginin, mükellef bazı şekil şartlarını yerine*

³⁷⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi, C-590/13 Esas Sayılı ve 11 Aralık 2014 Tarihli Kararı

getirmiş olmasa dahi esasa ilişkin şartları karşılamış olmasıyla indirim hakkına konu olacağı yönündedir” görüşünü ifade etmiştir³⁸⁰.

ABAD’a göre üye devletler mükellefin KDV indirim hakkını kullanması yönünden bazı şekil şartları getirebilir. Ancak bu şekil şartlarının amacı mükellefin esas yönünden şartları yerine getirip getirmediğinin, bir başka deyişle katma değer vergisi indirimi hakkına sahip olup olmadığının değerlendirilmesi olmalıdır.

ABAD, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi kararının 40. paragrafında; *“vergi makamlarının elinde esas yönünden şartların yerine getirildiğini tespit etmek için yeterli bilgi mevcut ise mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını kullanmasını uygulamada engelleyen etki oluşturabilecek ek şartlar getirilemez”* diyerek, şekil şartlarının esasa ilişkin şartların tespiti ile sınırlı olduğu ölçüt olarak getirmiştir.

ABAD’ın getirmiş olduğu bu ölçüt, Avrupa Birliği Adalet Divanının başka kararlarında da, katma değer vergisi indiriminde getirilen şekli şartlarının etkisini nitelendirmek amacıyla kullanılmıştır. Bu duruma örnek olarak ABAD’ın EMS-Bulgaria Transport OOD - Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto’ Plovdiv kararını gösterebiliriz.³⁸¹ ABAD Divanı söz konusu kararında şekli şartların esasa ilişkin şartların değerlendirilmesi yönünden etkisini dönemsellik bağlamında değerlendirmiştir. Bulgar şirketi, vergi idaresinden katma değer vergisi indirimi talebinde bulunmuş, vergi idaresi katma değer vergisi yasası gereğince öngörülen dönemin geçirildiği gerekçesiyle bu talebi reddetmiştir. Ortaya çıkan uzlaşmazlık sonucunda ABAD şekli şartların amacına uygunluğu ve mükellefin

³⁸⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi, Kararı [Paragraf 38]

³⁸¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, EMS-Bulgaria Transport OOD - Direktor na Direktsia ‘Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto’ Plovdiv, C-284/11 Esas Sayılı ve 12.08.2012 Tarihli Kararı

indirim hakkını kullanmasını uygulamada engellememe ölçütlerini hatırlatmıştır. ABAD söz konusu kararın 62. paragrafında *“Vergi makamları mükellefin malların alıcısı olarak hareket ettiği ve bu işlemi nedeniyle KDV mükellefi olduğu yönünde yeterli bilgiye sahip olabiliyor ise mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını kullanmasını uygulamada engelleyen etki oluşturabilecek ek şartlar getirilemez”* hükmünü tekrarlamıştır. Görüleceği üzere üye devletler tarafından getirilen, katma değer vergisi indirim hakkının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde uygulanabileceği yönündeki süre kısıtlamasına yönelik yine bu ölçüt uygulanacaktır. Ancak ABAD, söz konusu kararın 64. paragrafında, *“Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 179. maddesinin ilk fıkrasının, 180. maddesinin ve 273. maddesinin indirim hakkının kullanılmasının bir süre sınırlamasına bağlanmasını öngörmedikleri yönünde yorumlanamaz. Mevcut davada değerlendirileceği gibi ölçü bu sınırlamanın o hakkın kullanılmasını uygulamada aşırı ölçüde güç veya imkânsız hale getirmemesidir”* diyerek katma değer vergisi indirimi için şekli şartların tamamen önemsiz olmadığını, ancak şekli şartların, gerçekleşen esasa ilişkin şartlara rağmen, mükellefin katma değer vergisi indirimi hakkını kullanılmasına engel olabilecek ek şartlar getiremeyeceğini vurgulamaktadır.

3.3. Bazı Üye Devletlerde

Avrupa Birliği üye devletlerinden İngiltere, belgelerin varlığının katma değer vergisinin indirimi hakkının kullanılabilmesi için ön koşul olarak görmektedir. İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 102 (a) maddesinde *“İndirim hakkının önkoşulu, vergi yükümlüsü kişinin, vergi yükümlüsü diğer bir kişiden alınan mal ve hizmetler için satışta ödenen vergiyi gösteren bir makbuza sahip olmasıdır. İthal*

edilen mallar için ödenecek vergiyi indirim hakkının önkoşulu, ithalatçının, bir gümrük muayene kararına ve ilgili belgelere sahip olmasıdır” diyerek gerek yurt içinde gerçekleştirilen mal ve hizmetlere ait, gerekse ithalata ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesini, mükellefin Kanun’da öngörülen belgelerle tevsikine bağlamıştır.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 102 (b) maddesi ise otomobillere ait katma değer vergisi indiriminin ön koşulunu düzenlemiştir. Buna göre, otomobil üzerinden alınan katma değer vergisini indirim hakkının önkoşulu, ödenecek verginin tutarını gösteren belgedir.

Almanya’da ise katma değer vergisi indirimi için belgelendirme şartı Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinde düzenlemiştir. Kanun’un 15. maddesinin 1/1 bendine göre; bir başka mükellef tarafından kendi faaliyeti için ifa edilen teslimlerden ve diğer türdeki hizmetlerden doğan katma değer vergisi indiriminden yararlanılabilmesi için mükellefin bu Kanun uyarınca düzenlenmiş bir faturaya sahip olması şarttır. Ayrıca belgelenen vergi tutarı, bu işlemin ifasından önceki bir ödemeye ilişkin ise söz konusu vergi indiriminden, faturanın ibraz olunduğu ve ödemenin yapıldığı an itibarıyla yararlanılması mümkündür denilmektedir.

Ayrıca Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin 4. fıkrasında, katma değer vergisi indiriminden yararlanma hakkı, faturanın ibrazına ve ödemenin yapılmasına bağlanmıştır.

Fransa’da katma değer vergisi indiriminin belge şartına bağlandığı düzenleme Fransa Genel Vergi Kanunu’nun 271. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu

maddesinin ikinci fıkranın 1/a bendine göre Kanun'daki hükümlere uygun olarak düzenlenen faturada katma değer vergisinin yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendine göre mükellefler Kanun'da belirtilen faturalara, ithalatçı mükellefler ise ithalat beyanına sahip değillerse, katma değer vergisini indirim yapamayacaklardır. Topluluk içi satın almalar için katma değer vergisi indirimi, yalnızca Kanun'da belirtilen tüm verileri içeren ve Topluluk Yönetmeliğine uygun olarak düzenlenmiş faturalara sahipse gerçekleşebilir. Hükmün devamında ise Topluluk içi satın almalara ilişkin olarak düzenlenen faturalarda katma değer vergisinin belirtilmemiş olması halinde katma değer vergisi indiriminin durumu düzenlenmiştir. Buna göre faturada katma değer vergisinin gösterilmemesi halinde, mükellefin katma değer vergisi indirimi, Kanun'da belirtilen idari para cezası mükellefe uygulanması kaydıyla kabul edilecektir.

Görüldüğü üzere, ülkemizde olduğu gibi üye devletlerde de katma değer vergisi indiriminin kabulü için fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi şart olarak öngörülmüştür. Ancak Avrupa Birliği üye devletlerindeki düzenlemelerde belgelerde katma değer vergisinin yer alması, katma değer vergisinin ispatı olarak öngörülmüştür. Ülkemizdeki gibi katma değer vergisinin indiriminin reddine neden olabilecek bir düzenleme ve uygulama, Avrupa Birliği üye devletlerinde görülmemektedir.

Ülkemizde katma değer vergisi indirimi hakkından yararlanabilmek için öngörülen fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisinin gösterilmesi zorunluluğunun, bu haktan yararlanmayı zorlaştıran bazı etkileri olmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi Avrupa Birliği üye devletlerinde de faturanın düzenlenmesi için azami bir süre öngörülmüş, ancak üye devletler sürenin belirlenmesi konusunda

serbest bırakılmıştır. Örneğin Belçika ve İspanya'da bu süre 15 gün, İngiltere'de 30 gün, Almanya'da 6 ay süre öngörülmüş, Finlandiya'da ise yasayla bir süre öngörülmemiştir. Bu süreler Avrupa Birliği üye devletlerinde ödeme tarihinden itibaren başlamaktadır. Ülkemizde ise, mal teslimi, hizmet ifasından itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş fatura, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

4. Dönemsellik Şartı Bakımından

Ülkemizde KDV indirimini düzenleyen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/3. maddesi indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanunî defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğine ilişkin sınırlama getirmiştir. Kanun'un bu hükmünden de anlaşılacağı üzere ülkemizde indirim hakkı, takvim yılının sonuna kadar kullanılabilen hak düşürücü süreye tâbidir. İndirim hakkından yararlanacak kişinin, bu hak düşürücü süre içerisinde, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydetmesi halinde, indirim hakkından yararlanabileceği bu hükümde düzenlenmiştir.

Vergi idaresi de, takvim yılı sonuna kadar deftere kaydı yapılmayan, faturada belirtilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin şekli kuralı sıkı sıkıya benimsemiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde kayıtlara geç intikal ettirilen belgelerde gösterilen KDV'nin indirilebilmesi için, bu belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Danıştay'ın görüşü de, fatura ve

benzeri belgelerin yasal defterlere takvim yılının sonuna kadar kaydedilmemesi halinde, mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını yitireceği yönündedir³⁸².

Avrupa Birliği'nde de katma değer vergisi indirim hakkının kullanılmasına süre yönünden sınırlama getirilmiştir. Zira bu hakkın süreye tâbi olmadan kullanılması karışıklığa ve suistimale neden olabilecektir. Nitekim Katma Değer Vergisi Direktifi'nin indirim hakkının kullanılmasına ilişkin şekil şartlarından olan süreye ilişkin hükmü, Direktif'in 179. maddesinde düzenlemiştir. Söz konusu hüküm uyarınca; "mükellef, katma değer vergisi indirimini belirli bir vergi döneminde doğan ve 178. madde hükmüne uygun şekilde kullanılan indirim hakkının geçerli olduğu KDV tutarını, aynı vergi dönemindeki KDV tutarının toplamından indirerek" gerçekleştirecektir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, katma değer vergisi indirimi hakkının herhangi bir süre sınırlaması olmaksızın tanınmasının hukuki belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edeceğini ancak süre sınırlamasının bu hakkın kullanımını engellemeyecek şekilde üye devletlerce düzenlenmesi gerektiğini düşünmektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanının, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck kararı konumuza ışık tutacak niteliktedir.³⁸³ Şirket 1999 yılının Aralık ayında hizmet satın almış, hizmet sağlayıcı bu hizmetler için faturayı aynı ay içinde tanzim etmiştir. Ancak fatura 2000 yılının Ocak ayında şirketin eline ulaşmıştır. Şirket indirim hakkının 1999 yılı vergi dönemi içinde yapılan iktisaptan kaynaklı olduğu gerekçesiyle indirim hakkının bu vergi dönemi için kullanılacağını ileri sürmektedir. İnceleme sonucunda ABAD, indirim hakkının

³⁸² Danıştay 11. Dairesi, 1999/5274 E., 2000/3491 K. ve 27.09.2000 Tarihli Kararı

³⁸³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, C-152/02 Esas Sayılı ve 29.04.2004 Tarihli Kararı, [Paragraf 38]

1999 vergi dönemi içinde doğduğunu kabul etmekle beraber “.... Katma değer vergisi indirim hakkının kullanılacağı dönem açısından değerlendirmede ise, her iki koşulun da karşılanmış olması, yani malların teslim yahut hizmetlerin ifa edilmesiyle birlikte mükellefin faturayı veya üye devletin belirlediği ölçütlere göre fatura hükmünü haiz sair evrakı uhdesinde bulundurması gereklidir” gerekçesiyle şirketin talebinin hukuksal dayanaktan yoksun olduğunu ifade etmiştir. Böylece katma değer vergisi indirim hakkının doğduğu dönemde kullanılabilmesi için hakkın doğmuş olmasının yeterli olmadığı, hakkın kullanılması için gerekli şartların da karşılanmış olması gerektiğine hükmedilmiştir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 180. maddesi hükmü üye devletlere süre yönünden mükelleflere esneklik tanıma yetkisini vermektedir. Dolayısıyla, örneğin bir tacir bazı nedenlerle indirim hakkını ilgili vergi dönemi içinde kullanmamışsa, tacire indirim için ek süre tanınabilecektir.

Görüleceği üzere Avrupa Birliği’nden farklı olarak, ülkemizde katma değer vergisi indiriminden yararlanmak için dönemsellik şartı katı bir şekilde uygulanmaktadır. Her ne kadar karışıklığa yol açmamak ya da suiistimali önlemek gibi gerekçeler öngörülmüş olsa da, şekli kuralların katı bir şekilde düzenlenmesi, mükelleflerin KDV indirimi hakkından yararlanmalarını zorlaştırabilmektedir. Avrupa Birliği Direktiflerinde ve ABAD kararlarında katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kullanılması gerektiği belirtilmiş ise de, KDV’de dönemsellik ilkesinin, mükellefin indirim hakkını engellemeyecek şekilde uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

5. İthalatta Katma Değer Vergisinin Ödenmiş Olması Şartı Bakımından

Ülkemizde ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, bu verginin ödenmiş olması zorunluluğu bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/1. maddesinin (a) bendinde mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini, (b) bendinde ise, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Madde hükmü incelendiğinde fark edileceği üzere, yurt içi teslim ve hizmetlerde katma değer vergisi indirimi için, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi yeterli iken, ithal olunan mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin indirilebilmesi için mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir.

Avrupa Birliği'nde ise bu durum farklılık göstermektedir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(e) maddesine göre, iktisap edilen mal veya hizmetler mükellefin vergilendirilmiş işlemleri için kullanıldıkları sürece, mükellef söz konusu işlemleri ifa ettiği üye devlete ithal edilmeleri nedeniyle, bu mal veya hizmetler üzerinde ödediği yahut ödemekle yükümlü bulunduğu katma değer vergisi yönünden indirim hakkına sahip olacaktır. Yine bu hüküm uyarınca mükellefin ödeme yükümlülüğü doğmuş, ancak henüz ödenmemiş olan katma değer vergileri de indirime tâbidir. Dolayısıyla indirim hakkının doğması için katma değer vergisinin ödenmiş olması gerekmediği için, henüz ödenmemiş olan ama indirim hakkının kullanılabileceği katma değer vergisi tutarları da aynı KDV beyannamesinde belirtilebilir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (e) hükmüne rağmen üye devletlerin, mükellefin ithalattan kaynaklı katma değer vergisi üzerinde indirim hakkını kullanmasını bu verginin ödenmiş olması şartına bağlayan düzenlemeler yaptığı durumlar olmuştur. ABAD'ın bu konuda önüne gelen davalardan birisi Véleclair SA - Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État davasıdır.³⁸⁴ İthalatçı şirketin ithal ettiği malların menşe ülkesini yanlış beyan ettiği gerekçesiyle Fransız vergi makamları ek KDV tarhiyatı yapmış, şirket bu tarhiyata itiraz etmiş ve ilgili KDV tutarını ödememiştir. Buna karşılık, indirim talep edilen tutar şirketin KDV beyannamesinde toplam KDV tutarının tamamı olarak belirtilmiştir. Vergi makamları bu talebi Fransız yasaları uyarınca, ithal edilen mallar üzerinde KDV yönünden indirim hakkının kullanılmasının bu tutarların bilfiil ödenmesi şartına bağlandığı gerekçesiyle reddetmiştir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkta ABAD, Direktif'in bu konudaki hükmünün lafzına bağlı kalınması gereğini vurgulamıştır. O dönem yürürlükte olan Altıncı Direktif'in 17(2)(b) maddesi hükmü³⁸⁵ mükelleflerin "ithal edilen mallar yönünden ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş" KDV tutarları için indirim hakkına sahip olduğunu ifade etmektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı söz konusu kararın 19. paragrafında, Altıncı Direktif'in 17(2)(a) maddesi hükmünün, mükelleflerin tedarik ettikleri mallar üzerinde 'ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş' KDV tutarları için indirim hakkına sahip olacakları ifadesini tekrar eden bu bendin lafzı, mükellefin yalnızca ödemiş bulunduğu KDV tutarları için değil, ödeme yükümlülüğü bulunan, ancak

³⁸⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Véleclair SA - Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, C-414/10 Sayılı ve 29.03.2012 Tarihli Kararı

³⁸⁵ Yürürlükteki Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(e) maddesi

henüz ödenmemiş tutarlar için de indirim hakkına sahip olduğunu açıkça ifade ettiğini vurgulamıştır.

Avrupa Birliği Adalet Divanı, Kararın 21. paragrafında ise, *Avrupa Birliği yasa koyucusu KDV üzerinde indirim hakkına sahip olmayı ilgili tutarın bilfiil ödenmiş olması şartına bağlamayı isteseydi, açık ve net biçimde, örneğin “ödeme yükümlülüğü bulunan” ibaresini Altıncı Direktif’in Madde 17 hükmünden çıkartmak suretiyle bu yönde düzenleme yapabileceğini öncelikle ifade etmek gerekir”* diyerek indirim hakkının doğması için katma değer vergisinin ödenmiş olması gerekmediği, direktiflerin bu konuyu net bir şekilde düzenlediği ifade edilmiştir.

Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde KDV mükellefiyeti, mal ve hizmetlerin mükellefiyetle ilgisi, dayanak belgeler, dönemsellik ve ithalat yönünden KDV indirim hakkı şartlarını karşılaştırdığımız bu bölümde, AB’nin indirim hakkı için öngördüğü şartların, Türkiye’ye nazaran mükellef lehine daha geniş düzenlemeler içerdiğini düşünüyoruz.

IV. KATMA DEĞER VERGİSİNDE İNDİRİM HAKKININ HUKUKİ DAYANAĞI BAKIMINDAN

KDV’de indirim hakkını var eden, tüm taraflar için bağlayıcılığı olan hukuki dayanaktır. Hangi mal ve hizmetlere ait KDV’nin indirim konusu yapılabileceği, ne zaman, hangi süre zarfında, hangi koşullarda indirim hakkından yararlanılabileceği vergi hukukunda geçerli “kanunilik ilkesi” gereği yasalarda düzenlenmektedir. Bütün vergiler gibi KDV’de indirim hakkının kullanılmasının da kanuni düzenleme gerektirmesi sadece ülkemizde değil, Avrupa Birliği’nde de geçerli bir koşuldur.

Ancak KDV’nde indirim hakkının kullanılmasına ilişkin hukuki dayanak ülkemizde ve Avrupa Birliği’nde farklılıklar içermektedir. Hukuki dayanakta farklılıkların, indirim hakkının kullanılmasından kapsamına kadar birçok konuda Avrupa Birliği ile ülkemizdeki KDV indirim hakkının farklı şekillenmesine neden olduğu tartışmalıdır.

Hukuki dayanakların farklı şekillenmesinin en önemli nedeni, Türkiye bir ulus devlet iken Avrupa Birliği’nin uluslar üstü birlik olmasıdır. Ülkemizde vergilerin yasal dayanaklarını kanunlar teşkil ederken, Avrupa Birliği’ne üye devletlerin ülkelerinde uyguladıkları vergilerin sadece kanuniliği değil, AB Antlaşmalarına, Direktiflere, ABAD kararlarına da uygun olması gerekmektedir.

Avrupa Birliği ile ülkemizdeki KDV indiriminin yasal dayanağına ilişkin farklılıkları şu şekilde ifade edebiliriz.

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Yasal Dayanağı

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasına ilişkin hukuki dayanak KDVK’nın 29. ila 36. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca KDVK’nın “Kayıt Düzeni” başlıklı 54. maddesi ve “Verginin Gider Kaydedilemeyeceği” başlıklı 58. maddesi de yine katma değer vergisinde indirim konusuna ışık tutacak kanuni düzenlemelerdir.

Katma değer vergisinde indirim mekanizmasına ilişkin genel düzenleme, KDVK’nın 29. maddesidir. Bu maddeye göre mükellefler, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve

hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV ile ithal ettikleri mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden ödedikleri KDV'yi indireceklerdir.

Kanunlardaki düzenlemeye uygun şekilde, Maliye Bakanlığınca çıkarılan ve vergi idaresi ile mükelleflere yol gösterici nitelikte olan tebliğler de, KDV indirimine ilişkin açıklayıcı düzenlemeler getirmektedir. KDV indirimine ilişkin açıklamalar getiren yürürlükteki tebliğ, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğidir.

2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkının Yasal Dayanağı

Avrupa Birliği'nin özgün normlar hiyerarşisinde düzenleyici işlemlerin temel dayanağı üye devletler arasında yapılan antlaşmalardır. Bu kapsamda, Avrupa Birliği Anayasası'nın sancılı bir süreç sonunda rafa kaldırılmasının ardından 1 Aralık 2009 tarihinde yürürlüğe giren haliyle değişik Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma, düzenleyici işlemler yönünden temel mevzuatı oluşturmaktadır.

Buna karşılık, Topluluk hukukunda katma değer vergisinin ve dolayısıyla indirim mekanizmasının üye devletler yönünden düzenlenmesinde bağlayıcı nitelikte hükümler içeren mevzuatı, direktifler oluşturur. Bu bağlayıcılığın hangi nitelikte olduğu Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın 288. maddesinde düzenlenmektedir. Bu hükme göre, *“Birlik'in yetkilerini kullanmak amacıyla kurumların yönetmelikler, direktifler, kararlar, tavsiyeler ve görüşler kabul etmeleri gereklidir. [...] Direktifler hedeflenen amacın elde edilmesi yönünden, ilgili bulundukları her bir üye devlet üzerinde bağlayıcı olmalı, ancak şekil ve usul yönünden tercihi ulusal makamlara bırakmalıdır.”* Dolayısıyla, direktifin getirdiği

düzenlemelerin üye devletler üzerindeki bağlayıcılığı esas olarak düzenleme ile hedeflenen amaçla sınırlıdır.

Öte yandan, direktif bu bağlayıcılığın nasıl hayata geçirileceği konusunu, ilgili düzenlemenin şekil ve usul yönlerini ulusal makamların tercihinin bırakmalıdır. Bir başka deyişle, ulusal makamlara şekil ve usul yönlerinden seçenekler sunmalıdır. Bu bağlayıcılığın niteliği, dolayısıyla direktifin üye devletlere ulusal mevzuat alanında nasıl yükümlülükler getirdiği ABAD tarafından da tartışılmıştır.

ABAD’a göre bir direktif hükmünün ulusal hukuka dâhil edilmesi, direktif düzenlemesinin şekli olarak, lafzını aynen koruyarak ve açık biçimde ilgili mevzuata monte edilmesi anlamına gelmeyecektir. Direktif hükmünün açık ve kesin şekilde ve eksiksiz olarak hayata geçirilmesini sağladıkları sürece genel hukuki düzenlemeler bu konuda yeterli olacaktır.³⁸⁶

Diğer yandan, direktiflerin üye devletler üzerindeki bağlayıcılığının bu içerikte olması doğrudan uygulanabilir ve dolayısıyla doğrudan hukuki etkiye sahip düzenlemeler olmadıkları anlamına gelmez.

Becker kararı ABAD’ın direktiflerin katma değer vergisi ortak sistemi açısından doğrudan hukuki etkisinin ortaya koyduğu ilk karar olma niteliği taşımaktadır.³⁸⁷ 6. Direktif’in 13B(d)(1) maddesi hükmü uyarınca “*kredi sağlanması ve müzakere edilmesi ve krediyi temin eden kişinin kredi yönetimi için*

³⁸⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, 28.02.1991 Tarih ve C-131/88 Esas sayılı Komisyon – Almanya kararı [Paragraf 6]; “Direktif’in iç hukuka aktarılması hükümlerin özel mevzuata şeklen ve harfiyen eklenmesi anlamına gelmeyecektir. Direktif’in bağlamına göre, genel bir hukuksal bağlam Direktif’in kişiler için haklar tesis etme amaçlı olması halinde ilgililerin haklarını eksiksiz şekilde kullanmalarına ve uygun durumlarda ulusal yargı organları nezdinde ileri sürmelerine olanak verecek yeterlilikte açık ve kesin şekilde uygulanmasını güvenceye aldığı sürece yeterli görülecektir.”

³⁸⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, 19.01.1982 Tarih ve 8/81 Esas sayılı Becker – Finanzamt Münster-Innenstadt Kararı

gerçekleştirilen işlemler” katma değer vergisi istisna kapsamına alınmıştır. Ursula Becker serbest çalışan bir kredi acentesidir. Faal olduğu üye devlet olan Almanya Federal Cumhuriyeti, üye devletlerin bu hükmü ulusal mevzuatlarında kabul etmeleri için tanınan süreyi iki yıl geçirmiştir. Becker sürenin dolmasından itibaren ve Almanya’nın ilgili yasayı kabulü öncesinde istisna için maliye makamlarına başvurmuş, ancak bu başvuru talep yönünde bir ulusal mevzuat düzenlemesi olmadığı ve direktif hükmünce getirilen istisnanın koşulsuz olmadığı, bu konudaki ulusal düzenlemelerin üye devletlerin takdir yetkisi kapsamında bulunduğu, dolayısıyla direktif hükmünü ulusal vergi sistemi içinde doğrudan uygulamaya yer olmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. ABAD, direktif hükümlerini hedeflenen amaç ve üye devletlere yüklenen uyum yükümlülüğü bağlamında değerlendirmiştir: “Özellikle Topluluk makamlarının üye devletlere direktif aracılığıyla belli şekilde hareket etmeleri yönünde yükümlülük yüklediği hallerde, kişilerin yargı süreçlerinde bu hükümlerden yararlanmalarına ve mahkemelerin bu hükümleri Topluluk hukukunun birer parçası olarak kabul ederek değerlendirme yapmalarına engel olunursa, bu tedbirlerin etkinliği azaltılmış olacaktır. Bu nedenle, üye devletler Direktif hükmüyle yüklenen uygulama tedbirlerini tanınan süre zarfında hayata geçirmedikleri takdirde, Direktifin yüklediği yükümlülüğü yerine getirmemelerinden kaynaklı olarak kişiler aleyhine herhangi bir defî ileri süremeyeceklerdir. Dolayısıyla, Direktif hükümlerinin ilgili oldukları konu itibarıyla şarta bağlı olmayan nitelikte ve yeterli kesinlikte görüldüğü hallerde bu hükümler, öngörülen süre zarfında kabul edilen uygulama düzenlemeleri olmasa dahi, Direktif hükümleriyle uyumlu olmayan ulusal mevzuat hükümlerine karşı veya kişilerin devlet karşısında ileri sürebilecekleri hakları tanımlayan nitelikte oldukları ölçüde kişilerin

iddialarına dayanak teşkil edebilecektir.”³⁸⁸ Öte yandan, üye devletlere tanınan takdir yetkisinin Direktif tarafından öngörülen düzenlemeyi kabul etme yönünde değil, direktiflerin temel bağlayıcılığı yönünden, bir başka deyişle, ilgili düzenlemenin şekil ve usul yönlerinden geçerli olduğu ifade edilmiştir.

Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın bu yaklaşımının katma değer vergisi indirim hakkı yönünden sonucu, kişilerin indirim hakkını düzenleyen ancak üye devletlerin yükümlülüğü karşın ulusal mevzuatlarında yer vermedikleri hükümlerin, ulusal yargı organları tarafından dikkate alınacağı, böylece ilgili direktif hükümlerinin doğrudan etkiye sahip olacağıdır.

Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın temel işlevinin, kısaca ifade etmek gerekirse, üye devletlerin yasal düzenlemelerinin Topluluk hukuku ile uyumlu olup olmadığının denetlenmesi olduğu söylenebilir. Ancak ulusal mevzuattaki bir hükmün Topluluk hukuku ile uyumlu olmaması o hükmün geçersiz olduğu anlamına gelmeyecektir. Böyle bir durumda ulusal yargı organına düşen görev, kişinin Topluluk hukuku tarafından güvenceye alınan haklarının mevcut ve yürürlükteki ulusal mevzuat çerçevesinde en iyi şekilde korunmasını sağlamaktır. Örneğin üye devletin mevzuatının katma değer vergisi indirim hakkına ilişkin hükümleri Topluluk hukukuyla uyumlu değil ise yetkili mahkeme yine ulusal mevzuat çerçevesinde ancak bu hakkı Topluluk hukukunun öngördüğü ölçüde güvenceye alacak bir yaklaşım geliştirmelidir. Yargı organı tarafından geliştirilecek yaklaşım Topluluk hukuku ile uyumsuz düzenlemenin nasıl yeni bir biçim alacağı konusunda elbette yön gösterici olacaktır. Ancak yargı organının yasama organının yerini alarak işlem tesis etmesi beklenmeyecektir. Buna karşılık ideal olan yasa koyucunun ABAD

³⁸⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Becker – Finanzamt Münster-Innenstadt Kararı [Paragraf 23-25].

tarafından verilen karar ile ulusal mahkemenin geliştirdiği yaklaşımı dikkatle takip etmesi ve gerekli gördüğü hallerde, Avrupa Birliği hukuku yönünden saptanan boşlukları doldurucu yasama faaliyetlerinde bulunmasıdır.³⁸⁹

Böylece görülmektedir ki gerek Direktif hükümleri, gerekse ABAD kararları, ilk bakışta görünenin ötesinde etkilerde bulunan, yalnızca Avrupa Birliği hukukuna ilişkin sınırları belirlemekle kalmayıp ulusal hukuka ve uygulanmasına da nüfuz eden Avrupa Birliği hukuku kaynakları olarak ortaya çıkmaktadır.

V. İNDİRİLEMEYECEK KATMA DEĞER VERGİSİ BAKIMINDAN

1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin İndirilemeyeceği Durumlar ve Avrupa Birliği’nin Yaklaşımı

Katma Değer Vergisi Kanunu, bazı mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin katma değer vergisi indirimini kabul etmemektedir. KDVK’nın 30. maddesinde mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, aşağıda belirttiğimiz katma değer vergileri indirilemez. Bunlar:

a) Vergiye tâbi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere

³⁸⁹ VAN ARENDONK, Henk, “Editorial: The European Court of Justice and National Courts”, EC Tax Review 2009/3

işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisidir.

Avrupa Birliği Direktiflerinde ve ye devlet mevzuatlarında, KDVK'nın 30. maddesinin (c) ve (d) fıkralarında Maliye Bakanlığınca ya da başka bir kanun tarafından KDV indirim hakkını yukarıdaki hükümler çerçevesinde kısıtlayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla KDVK'nın (a) ve (b) fıkralarında belirtilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı durumları tartışmaya çalışacağız.

1.1. Vergiye Tâbi Olmayan veya Vergiden İstisna Edilmiş Bulunan İşlemlerle İlgili Katma Değer Vergisi

KDVK'nın 30/a maddesi, vergiye tâbi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirim konusunu birlikte değerlendirerek, bu işlemlerin yapılmasını katma değer vergisinin indirimi kapsamında görmemiştir.

Bu konu ile ilgili en kapsamlı değerlendirmenin KDVK'nın 30. maddesinin uygulanmasına yönelik olarak çıkartılan 57 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yapıldığını görüyoruz.³⁹⁰

1.1.1. Vergiye Tâbi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen Katma Değer Vergisi

57 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerine göre, KDVK'nın 1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tâbi olduğu; 6. maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tâbi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

İndirilemeyecek katma değer vergisi konusunda Maliye Bakanlığınca KDV-60/2011-1 Sayılı ve 08.08.2011 Tarihli Katma Değer Vergisi Sirkülerinde, katma değer vergisine tâbi olmayan dolayısıyla da indirim konu teşkil etmeyen teslim ve hizmetlere şu örnekler verilmiştir:

- Yurt dışındaki malların Türkiye'ye getirilmeksizin yine yurt dışına satışı yoluyla yapılan transit (doğrudan) ihracat işlemleri,

³⁹⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin yanında indirilemeyecek katma değer vergisinin tespitinde dikkate alacağımız bir diğer düzenleme ise 57 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri'dir. Yürürlüğe girdiği tarihten bu yana bazı değişikliklere uğrayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. madde hükmünün uygulamasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca kendisine intikal eden tereddüt konusu olaylarla ilgili olarak 23.06.2010 tarihinde 57 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri ıkarılmıştır.

- Türkiye'de katma değer vergisi mükellefi olan bir firmanın yabancı bir ülkede yer alan fabrikasında üretilen malların yurtdışında satışı,

- Yurt dışındaki havayolu firmalarına yurtdışında yolcu taşımak üzere yapılan uçuş hizmetleri,

- Yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurtdışındaki kişi ve kurumlara kiralanması,

- Türkiye'de mükellef olan avukatın yurtdışında görülen bir davada müvekkilini temsil etmesi,

- Türk inşaat firmasının yurtdışında otoyol inşaatı yapması,

- Türkiye'de mukim bir inşaat firmasının yurtdışında yaptığı inşaatlara ilişkin bakım, onarım, montaj gibi hizmetlerin Türkiye'de mukim başka bir firma tarafından yurtdışında yapılması gibi işlemler katma değer vergisine tâbi olmadığından, bu işlemler nedeniyle Türkiye'de katma değer vergisi ödenmiş olması halinde, verginin konusuna girmeyen bu işlemlere ait yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır.

Öte yandan, bu işlemler katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle katma değer vergisi iadesi talep edilmesi de mümkün değildir. Bu durumda bu işle ilgili yüklenilen katma değer vergisinin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.³⁹¹

³⁹¹ Maliye Bakanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-454 Sayılı ve 07.02.2012 Tarihli Özelgesi

1.1.2. Vergiden İstisna Edilmiş İşlemlere İlişkin Yüklenilen Katma Değer Vergisi

İstisna, verginin konusuna girmekle birlikte, bazı işlemlerin ve gelir unsurlarının çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Katma değer vergisinde uygulanan istisnalar tam ve kısmi istisnalar olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

KDVK'nın 32. maddesinde sayılan ve yüklenilen vergilerin indirim ve iadesine imkân sağlayan istisna tam istisna, yüklenilen vergilerin indirimi ve iadesine imkân tanımayan ve işin mahiyetine göre maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınmasını öngören istisna ise kısmi istisnadır.

Buna göre KDVK'nın 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerinde belirtilen istisnalar tam istisna kapsamındadır ve bu işlemler katma değer vergisi indirimine konu olabilir.³⁹² KDVK'da kısmi istisna kapsamındaki bazı işlemler ise yine tam istisnada olduğu gibi indirime tâbi tutulabilmektedir. KDVK'nın 17/4-c³⁹³, 17/4-r³⁹⁴

³⁹² Danıştay 11. Dairesi, 1996/861 E., 1997/852 K. ve 11.03.1997 Tarihli Kararı

Danıştay 7. Dairesi, 1989/2284 E., 1990/20 K. ve 08.01.1990 Tarihli Kararı; “Aracılık niteliğindeki hizmetlerden yurt içinde yararlanıldığında ihracat istisnasından yararlanılamaz.”

Danıştay 9. Dairesi, 1992/2672 E., 1993/43 K. ve 12.01.1993 Tarihli Kararı; “Asıl mal ile ihraç edilen ambalaj (kasa) Malzemesinin de ihraç malı olduğu ve ihracat istisnasından yararlanabilir”

Danıştay 9. Dairesi, 1992/2792 E., 1993/453 K. ve 09.02.1993 Tarihli Kararı;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/329 E., 1998/446 K. ve 25.12.1998 Tarihli Kararı; uluslararası transit taşımacılıkla uğraşan yabancı firmalara Türkiye’de müşavirlik hizmeti veren mükellefin, hizmetini Türkiye’de vermesi nedeni ile katma değer vergisi istisnasından yararlanamayacağına hükmetmiştir.

³⁹³ Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-c Maddesi; “Gelir Vergisi Kanunu’nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)”

³⁹⁴ Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r Maddesi; “Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile “taşınmazların” satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin

(kısmi olarak), 17/4-t³⁹⁵, geçici 12³⁹⁶, geçici 23³⁹⁷, geçici 24. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler kısmi istisna kapsamına girmekle beraber, katma değer vergisi indirimine tâbidir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde ve sair maddelerinde belirtilen;

- Kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları;
- Tarım müdürlükleri döner sermaye işletmeleri veya tarımsal kalkınma kooperatifleri tarafından tarımı yaymak amaçlı yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları;
- Kamu menfaatine yararlı bir derneğe ait sağlık biriminin katma değer vergisinden müstesna olan sağlık hizmeti ifaları;
- Teknokentlerde faaliyet gösterenler tarafından verilen bazı yazılım hizmet ifaları;

borçlarına karşılık "taşınmaz" ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları "taşınmaz" ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

³⁹⁵ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-t Maddesi; "5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1 inci maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13. maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından 30 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)."

³⁹⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 12. Madde; "4046 sayılı Kanun'un 1 inci maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralanması işlemleri vergiden müstesnadır. Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz."

³⁹⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 23. Madde; "Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin başışı yapacak olanlara teslim ve ifası "31/12/2015" tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır."

- 2863 Sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelendirmelerinden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler;
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimi;
- Gümrüklü genel antrepo işletmesinin gümrük müşavirliğinden aldığı hizmetler;
- Firmaların, serbest bölgedeki şubelerine aktardıkları masraflar katma değer vergisinden istisna olduğundan bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamayacaktır.

1.2. Binek Otomobillerinin Alımında Yüklenilen Katma Değer Vergisi

1.2.1. Binek Otomobilleri Alımında Yüklenilen Katma Değer Vergisinin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirilemeyecek katma değer vergisini düzenleyen 30. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin, mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesindeki bu düzenleme ile özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketicinin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesi amaç edinilmiştir.

Binek araçlara ait KDV indiriminin kabulü için Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzenleme, binek araçların işletmeye ait olması gerektiği yönündedir. Ayrıca faaliyetleri kısmen veya tamamen otomobillerin kiralanması veya işletilmesi olan mükellefler, binek otomobil alımındaki katma değer vergisini indirebilecektir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun öngördüğü bu şartlara daha detaylı bakmakta fayda görüyoruz.

1.2.1.1. Binek Araçların İşletmeye Dâhil Olması

Binek araçların işletmeye dâhil olması, işletmenin aktifinde yer alması veya envanterine kayıtlı olmasını ifade etmektedir.³⁹⁸ Bu araçlar amortismanına tâbi iktisadi kıymet niteliğindedir. Zira bu araçlar işletmenin aktifinde kayıtlı veya envanterine dâhil olan ve yalnızca insan taşımaya elverişli motorlu taşıtlardır. Binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesinden kastedilen binek otomobilinin fiilen iktisadi bir işletme oluşturmasıdır. Binek oto kiralama şirketleri (rent a car) sürücü kursları ve taksi işletmeciliği bu kapsama girmektedir.

Binek otomobilin işletmeye ait olabilmesi ve amortismanına tâbi tutulabilmesi için, trafik ve diğer işlemlerin de işletme adına yapılması, alış faturasının da işletme

³⁹⁸ Danıştay 9. Dairesi, 2001/851 E., 2002/526 K. ve 07.02.2002 Tarihli Kararı; “Şirket aktifinde kayıtlı olan ve şirketin faaliyetlerinde kullanıldığı kesin olan binek otomobillere ait giderler indirim konusu yapılabilir.”

adına düzenlenmesi gerekmektedir.³⁹⁹ Danıştay da vermiş olduğu kararlarında, binek otomobil giderlerine ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, binek otomobilin işletmeye ait olması gerektiğini kararlarında vurgulamıştır.⁴⁰⁰

1.2.1.2. Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Otomobillerin Kiralanması veya İşletilmesi Olan Mükelleflerin Binek Otomobil Alımındaki Katma Değer Vergisini İndirebilecekleri

Faaliyetleri otomobil kiralanması ya da işletilmesi olmayan işletmeye kayıtlı otomobillerin bizzat işletmenin işleri için kullanılması halinde⁴⁰¹ ya da faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu amaçla satın aldıkları binek otomobillere ait KDV'yi indirim konusu yapabileceklerdir. Bu amaçlar gözetilmeden, işletmede kullanmak üzere satın alınan binek otomobillerine ait KDV'yi ise, KDVK'nın 30/b hükmü uyarınca indirilemeyecektir.⁴⁰²

Danıştay, otomobil kiralanması ya da işletilmesi işi ile de uğraşsa mükelleflerin, işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin, indirim konusu yapılamayacağına hükmetmektedir.⁴⁰³

³⁹⁹ KIZILOT “Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, op. cit. s. 1361

⁴⁰⁰ Danıştay 11. Dairesi, 1995/1944 E., 1995/2648 K. ve 18.10.1995 Tarihli Kararı

⁴⁰¹ Danıştay 9. Dairesi, 1999/1743 E., 2000/3651 K. ve 05.12.2000 Tarihli Kararı

⁴⁰² Danıştay 3. Dairesi, 2008/815 E., 2009/78 K. ve 22.01.2009 Tarihli Kararı; “Yasa koyucu, işletmeye ait binek otomobillerden sadece kiralanın veya işletilenler için indirim hakkı tanımış, bu amaç dışında iktisap edilenler için yüklenilen katma değer vergisinin indirimini ise yasaklamıştır.”

⁴⁰³ Danıştay 9. Dairesi, 1995/884 E., 1996/77 K. ve 16.01.1996 Tarihli Kararında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesinde indirim konusu yapılmamanın otomobilin özel işlerde kullanılması şartına bağlanmadığı, işletmeye ait olması ve binek otomobili olarak kullanılmasının yeterli görüldüğü, söz konusu otomobilin şirketin alacaklarının tahsilinde ve pazarlama

İşletmeye dâhil olan veya işletmede kullanılmak üzere kiralanan binek otomobillerin tamir, bakım, onarım, yakıt ve benzeri giderlerine ait katma değer vergisinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararda, binek otomobile ait yakıt, tamir ve benzeri giderlerine bağlı vergi indirimini KDVK'nın 30. maddesinde göre değerlendirilmemesi gerektiği, bu giderlerin bütünüyle indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.⁴⁰⁴ Danıştay, binek otomobilin giderlerine ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, binek otomobilin işletmeye ait olması gerekmediğine ilişkin karar⁴⁰⁵ vermiş ise de, daha ileri tarihlerde, binek araçlara ait giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için binek aracın işletmeye ait olması gerektiğini vurgulamıştır.⁴⁰⁶ Yine işletmede kullanılmak üzere binek otomobillere ait giderlerin de indirim konusu yapılabileceği Danıştay kararlarında belirtilmiştir.⁴⁰⁷

Ancak Danıştay kararlarında, işletmede kullanılan binek otomobillerin giderlerine ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, bu araçların

faaliyetlerinde kullanılmasının binek otomobili olma vasfını ortadan kaldırmayacağı, bu nedenle binek otomobili olduğu konusunda ihtilaf bulunmayan otomobilin alımı sırasında ödenen katma değer vergisinin indirime tâbi tutulması nedeniyle ikmalen salınan katma değer vergisinde kanuna aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir.

Danıştay 9. Dairesi, 2005/697 E., 2006/3400 K. ve 26.09.2006 Tarihli Kararında, "*Araba kiralama işi ile uğraşan şirketin, oto kiralama faaliyetinde kullanmadığı binek otomobillerine ilişkin olarak yüklendiği KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir*" hükmüne varmıştır.

⁴⁰⁴ Danıştay 7. Dairesi, 1987/1535 E., 1990/987 K. ve 13.04.1990 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 2001/851 E., 2002/526 K. ve 07.02.2002 Tarihli Kararı; "*Şirket aktifinde kayıtlı olan ve şirketin faaliyetlerinde kullanıldığı kesin olan binek otomobillere ait giderler indirim konusu yapılabilecektir.*"

⁴⁰⁵ Danıştay 9. Dairesi, 1994/1807 E., 1994/5100 K. ve 15.12.1994 Tarihli Kararı; "*...1992 yılında anılan sözleşme gereği pazarlama satış ve dağıtım faaliyetinde kullanılan 13 aracın toplam ... lira tutarındaki benzin, motorin, tamir ve bakım giderlerine ilişkin katma değer vergisinin; araçlar yükümlü şirketin aktifinde kayıtlı olmasa dahi yükümlü şirketle ilgili işlerde kullanılmış olmaları karşısında giderlerin aracın değil işletmenin giderleri olarak kabulü gerektiğinden ve söz konusu giderlere ilişkin katma değer vergisinin indirilmesi ticari icaplara uygun bulunduğundan mahkemece yazılı gerekçeyle tesis edilen kararda isabet görülmemiştir.*"

⁴⁰⁶ Danıştay 11. Dairesi, 1998/4966 E., 1999/4971 K. ve 13.12.1999 Tarihli Kararı

⁴⁰⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 1997/385 E., 1998/459 K. ve 25.12.1998 Tarihli Kararı;

Danıştay 3. Dairesi, 1999/1875 E., 2000/3855 K. ve 23.11.2000 Tarihli Kararı

işletmede kullanılması, ortakların şahsi işlerinde kullanılmaması gerektiği vurgusu yapmaktadır.⁴⁰⁸

1.2.2. İndirim Hakkı Çerçevesinde Binek Otomobil Uygulaması ve Avrupa Birliği Adalet Divanının Konuya Yaklaşımı

3065 Sayılı KDVK'nın 30/b maddesine göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Binek otomobillerin indirim konusunda getirilen bu kısıtlayıcı düzenleme, her ne kadar vergi indiriminin kötüye kullanımını engelleme amaçlı olsa da, katma değer vergisinin genel amacına aykırı bir durum oluşturmaktadır.

Zira binek otomobilin satın alınması esnasında; satıcı firma tarafından ilgili oranda katma değer vergisi hesaplanmakta, alıcı firmadan tahsil edilmekte ve hesaplanan katma değer vergisi olarak beyan edilmektedir. Alıcının da satın almış bulunduğu binek otomobilini ticari işinde kullanması sonucu alış sırasında ödediği katma değer vergisini indirim konusu yapamaması, KDV'nin indirim ilkesine uymamakta ve ticari işlemlerde haksızlığa yol açmaktadır.

Ayrıca binek otomobil işletme malvarlığına dâhil edildiğine göre, bu otomobil ileride satıldığında katma değer vergisi hesaplamasına konu edilecek ve daha önce hiçbir indirim yapılmadan hesaplanan katma değer vergisinin tamamı

⁴⁰⁸ Danıştay 9. Dairesi, 1997/4349 E., 1998/3801 K. ve 21.10. 1998 Tarihli Kararı

beyan edilip ödenecektir. Nitekim kamyon olarak tasarlandığı halde, binek araca çevrilen araçlara ait katma değer vergisi indirimi, Danıştay tarafından kabul edilmemiştir.⁴⁰⁹ Bu durumun KDV'nin işleyişine aykırı olduğu söylenebilir.

Binek araçların alımları sırasında katma değer vergisinin indirim konusu yapılamamasını tartışmalı kılan bir diğer konu da, işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılmakta olan binek otomobilin yakıtına, tamir ve bakımına ilişkin katma değer vergisinin indirilmesine rağmen, binek otonun alımında ödenen KDV'nin indirilememesidir. Binek aracın giderlerine ait KDV indirim konusu yapılabiliyor iken, aracın kendisine ait KDV'nin indirim konusu yapılamıyor olmasının anlaşılır bir yönü bulunmamaktadır.

Avrupa Birliği ise, binek otomobillere ait KDV'nin indirim konusu yapılması meselesine, Ülkemizdeki uygulamadan farklı yaklaşmaktadır. Avrupa Birliği'ne göre bir mal ve hizmete ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle, mal ve hizmet iktisap eden mükellefin, bunları ekonomik faaliyetler için kullanıyor olması ve iktisabın kişisel tüketim amaçlı olarak gerçekleştirilmemiş olması gerekmektedir. Bu nedenle Avrupa Birliği, Ülkemizdeki gibi “binek araçların işletmeye dâhil olması” ve “faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların ancak KDV indirim hakkına sahip olmaları” gibi indirim hakkının kullanmasını daraltıcı şartlar getirmemiştir.

ABAD kararlarında, mükellefin ekonomik faaliyet amaçlı iktisap edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirim hakkını kullanmasını, Katma Değer Vergisi Direktifi 167. maddesinde de hükmedildiği üzere, ancak vergiye tâbi işlemler için kullanıldığı kapsamla sınırlanmaktadır. Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın binek

⁴⁰⁹ Danıştay 7. Dairesi, 2000/1671 E., 2001/3315 K. ve 30.10.2001 Tarihli Kararı

otomobillere ait KDV'nin indirimi hakkındaki temel kararı Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München kararıdır.⁴¹⁰

Söz konusu karara göre, mali müşavir otomobil satın almış, bunu önceleri tamamen kişisel amaçlı olarak kullanmıştır. Ancak ertesi yıl otomobili daha çok iş amaçlı kullanmaya başlamış ve bu nedenle, otomobilin satın alınmasından kaynaklı olarak KDV'den indirim konusu edilmesini talep etmiştir. Vergi dairesi bu talebi otomobilin kişisel kullanım amacıyla satın alındığı, mükellefin iktisap edilen malı kendi kararıyla ekonomik faaliyetlerde kullanmaya başlamasının vergi hukuku açısından bir farklılık doğurmayacağı gerekçesiyle reddetmiştir. Ortaya çıkan uyuşmazlıkta ABAD mükellefin otomobili ilk yıl münhasıran kişisel ihtiyaçlar için kullanmasının değerlendirme için yeterli olmadığını ifade etmiştir. ABAD'a göre “... *vakadaki tüm haller dikkate alınarak, bu kapsamda, ilgili malların nitelikleri, malların iktisabı ile mükellefin ekonomik faaliyetlerinde kullanılmaları arasında geçen süre gözetilerek değerlendirme yapılmalıdır.*”⁴¹¹ Görüleceği üzere ABAD, üye devletin indirim konusu yapılmak istenen binek otomobilin geçmiş yıllarda mükellefin ekonomik faaliyetinde kullanılmadığı gerekçesiyle indirim hakkını kısıtlamasını hukuka aykırı bularak, binek otomobile ait KDV'nin indirim konusu edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Avrupa Birliği üye devletlerin hukuki düzenlemeleri de, Katma Değer Vergisi Direktifi ve ABAD kararlarıyla paralellik göstermektedir.

Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin dördüncü fıkrasına göre sadece yeni taşıtların sevkiyatından, ithalatından veya Birlik için

⁴¹⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı

⁴¹¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München Kararı, [Paragraf 21]

iktisabından doğan KDV indirim kapsamındadır. Dolayısıyla ikinci el taşıtların ithal edilmesi ile Birlik içi iktisapları KDV indirimi kapsamı dışına çıkarılmıştır. Dolayısıyla yeni ve ikinci el taşıtların yurt içi iktisapları ve yeni taşıtların ithalatı ve Birlik içi iktisapları halinde katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir.

Fransa, ekonomik faaliyet kapsamında iktisap edilen otomobillere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini öngörmektedir. Ancak mükellefin şahsi kullanımına tahsis ettiği binek otomobillere ilişkin, ara sıra ticari faaliyetlerinde kullanılsa bile, KDV indirim konusu yapılmasına Fransa vergi mevzuatı izin vermemektedir. Ayrıca bu otomobiller için yapılan hizmetler (taşıma, kiralama, tamir v.b.) de indirim konusu yapılamaz. Ancak Fransa Genel Vergi Kanunu'nun 273 B maddesi, binek otomobillerle ilgili sınırlamaya sınırlama getirerek, mükelleflerin, şahsi ihtiyaçları için kullandıkları kara taşıtlarının elektrik enerjisiyle çalışmaları halinde, normalde indirim hakkından yararlanamayan bu taşıtlar tarafından tüketilen elektrikle ilgili KDV'yi indirim konusu yapabileceklerine hükmetmiştir. Bu türden araçlar kiralandığında ve bu kiralamaya ilişkin vergi indirilebilir olmadığında da KDV indirim konusu yapılabilecektir.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun binek otomobillere ait KDV'den indirimini düzenleyen hükmü 114. maddedir. Bu hükme göre, maksimum kalkış ağırlığı 1,550 kiloyu geçmeyen uçak ve yapıları itibariyle asıl olarak eğlence veya spor amaçlarına yönelik binek araçlar, motosikletler, karavanlar, gemilere ait KDV indirim konusu yapılmamaktadır⁴¹². Ekonomik faaliyetleri nedeniyle iktisap edilen

⁴¹² İngiltere Katma Değer Vergisinin 114. maddenin son hükmünde indirim hakkına getirilen sınırlamaya sınırlama getirilmektedir. Buna göre indirim hakkı sınırlamaları, sürüş öğretimi, ticari yolcu taşımacılığında kullanım veya kiralama veya satış amaçları için alınmış olan araçlara ve gemilere uygulanmayacaktır. Ayrıca yalnızca indirime hak tanıyan kullanım için alınmış olan binek otomobilleri de, KDV'de indirim hakkı sınırlamaları uygulanmaz.

binek otomobillere ait KDV'nin indirilmesine İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu herhangi bir sınırlama getirmemiştir.

2. Avrupa Birliği'nde İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Ülkemizde olduğu gibi Avrupa Birliği'nde de KDV her durumda indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak indirim konusu yapılamayacak KDV'ye ilişkin Avrupa Birliği'nin yaklaşımı, ülkemizin konuya yaklaşımından farklılıklar içermektedir. Avrupa Birliği'nde indirim konusu yapılamayan KDV'ni şu başlıklar altında inceleyebiliriz.

2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde, ülkemizdeki KDVK'nın 30. maddesinde düzenlendiği şekilde, indirilemeyecek KDV'ne ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi hangi hallerin KDV indirim hakkına sebebiyet verdiğini belirtmektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen durumların gerçekleşmemesi halinde KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi, mükellef sıfatıyla hareket edilen ekonomik faaliyetleri katma değer vergisinde indirim kapsamında görmüştür. Madde hükmüne göre öncelikle, mal ve hizmet iktisap eden kişi bunları ekonomik faaliyetleri için kullanıyor olmalıdır. İktisabın kişisel tüketim amaçlı olarak yapılması gibi ekonomik faaliyetler dışında, yalnızca yatırımcı sıfatıyla hareket

edilen işlemler için yapılmış olması da, katma değer vergisi indirim hakkının doğmadığı halleri oluşturacaktır. Örneğin kişisel tüketim harcamaları KDV’de indirim kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yine sahte faturanın bilerek kullanılmasına dayanılarak yapılan KDV indirimi, ekonomik faaliyet kapsamına girmemektedir⁴¹³.

Ayrıca bu ekonomik faaliyetlerin, katma değer vergisi yönünden mükellef sıfatıyla hareket edilen, dolayısıyla indirim hakkını gündeme getirebilecek niteliğe sahip olması gerekir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Direktifi’ne göre mükellef niteliği taşımayan kişi ya da kurumların KDV’yi indirim konusu yapma hakları bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi’nin, KDV’nin indirim konusu yapılamayacağına ilişkin düzenlemesi istisnalar kapsamında ele alınmıştır. Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 132. maddesi ile 137. maddesi arasında KDV’de indirim hakkı doğurmayan istisnalar ele alınmıştır. Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 132 ila 134. maddeleri arasında kamu yararı gözetilen istisnalar, 135 ila 137. maddeleri arasında ise muhtelif işlemlere ilişkin istisnalar düzenlenmiştir. Katma Değer Vergisi Direktifi’nin KDV’de indirim hakkı doğurmayan istisnalara ilişkin düzenlemesi, çalışmamızın “Avrupa Birliği Direktiflerinde Kısmi Vergi İndirimi” başlığı altında ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

⁴¹³ VAN PUYVELDE Eric, **“Taxation: ECJ Clarifies Right To Refuse VAT Deduction”**, Europolitics, 22.06.2012

2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

ABAD kararları ile Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen indirim hakkına ilişkin düzenlemeleri karşılaştırdığımızda Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında indirim hakkının mükellef lehine daha geniş tutulduğunu söyleyebiliriz. Zira Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 63. maddesi hükmü uyarınca ise verginin doğması mal veya hizmetlerin iktisap edilmesi koşuluna bağlanmış olmasına ve ön ödemeli satışlara ilişkin Katma Değer Vergisi Direktifi'nde açık bir düzenleme olmamasına rağmen ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen bu hükmü mükellef lehine yorumlamıştır. FIRIN kararında⁴¹⁴ ABAD, ödeme yapılan mal veya hizmet kaleminin açık ve net şekilde tanımlanabildiği gerekçesiyle mükellefin indirim hakkını kullanabileceğine hükmetmiştir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde KDV'de indirim hakkına ilişkin açık bir düzenlemenin olması durumunda ABAD, kuşkusuz ki bu düzenleme ile bağlı olacaktır. Örneğin Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 179. maddesi hükmü KDV'de dönemselik şartını düzenlemiştir.⁴¹⁵ ABAD da vermiş olduğu kararlarında dönemselik ilkesine dikkat çekmiş⁴¹⁶ ve indirim hakkının vergilendirme döneminde kullanılabilen bir hak olduğuna hükmetmiştir.⁴¹⁷ Yine ABAD Léa Jorion kararı⁴¹⁸ ile

⁴¹⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, FIRIN OOD - Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' (Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite) C-107/13 Esas Sayılı ve 13.03.2014 Tarihli Kararı

⁴¹⁵ Katma Değer Vergisi Direktifi 179. Madde: "*Mükellef, katma değer vergisi indirimini belirli bir vergi döneminde doğan ve 178. madde hükmüne uygun şekilde kullanılan indirim hakkının geçerli olduğu KDV tutarını, aynı vergi dönemindeki KDV tutarının toplamından indirerek gerçekleştirecektir.*"

⁴¹⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck Kararı

⁴¹⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Ecotrade SpA – İtalyan Gelir İdaresi, C-95/07 ve C-96/07 Esas Sayılı, 08.05.2008 Tarihli Kararı

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde açıkça bir düzenleme olmayan fatura, ithalat belgesi ve diğer dayanak belgelerin içeriğinin, indirim hakkını engellemeyecek şekilde düzenlenmesi gerektiği konusunda üye devletlere yol gösterici niteliktedir.

Görüleceği üzere ABAD, indirilemeyecek KDV'yi, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin belirlemiş olduğu sınırlar çerçevesinde, mükellef lehine yorumlayarak ele almaktadır.

2.3. Bazı Üye Devletlerin Mevzuatlarında İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Avrupa Birliği üye devletlerin mevzuatları, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen indirilemeyecek KDV'ye ilişkin sınırlamalarını kapsamaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde, KDV'den istisna tutulan mal ve hizmetler, üye ülkelerde de istisna kapsamındadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin belirtmediği, fakat kapsamını belirlediği mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin durumu üye ülkeler tarafından düzenlenmiştir. Ancak üye ülkelerin yapmış olduğu düzenlemelerin Katma Değer Vergisi Direktifi'ne uygunluğu da, ABAD'ın denetiminde tutulmuştur.

Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu, indirilemeyecek KDV'yi 15/1(a), 15/1(b) ve 15/2 maddelerinde düzenlemiştir. Kanun'un 15/1(a) hükmüne göre makul ve belgelenmeyen ağırlama giderleri KDV indirimi kapsamında sayılmıştır. Kanun'un 15/1(b) hükmü ise taşınmazların indirim konusu yapılmasına ilişkin bir

⁴¹⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Léa Jorion (önceki soyadı Jeunehomme) ve Société anonyme d'étude et gestion immobilière (EGI) – Belçika Devleti, C-123/87 Esas, 14.08.1988 Tarihli Kararı

sınırlama getirmektedir. Buna göre; “*Bir işletme sahibi, bir taşınmazı hem işletmesi için hem işletmesinin faaliyeti dışında başka bir amaç için kullanıyorsa veya personelinin özel ihtiyacı için kullanıyorsa, bu taşınmaz bağlamında gerçekleştirilen tüm sevkiyatlardan, ithalatlardan, birlik içi iktisaptan ve diğer hizmetlerden doğan vergi, taşınmazın işletme amaçları için kullanıldığı haller dışında, indirim kapsamında değildir.*” Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 15/2 hükmünde ise gerçek usulde vergilendirme kapsamındaki işletme sahibinin vergiden istisna veya yurt içinde yapılmış olsaydı vergiden istisna tutulacak işlemlerin gerçekleştirilmesinde yararlandığı sevkiyatlardan, ithalatlardan, birlik içi iktisaptan ve diğer hizmetlerden doğan katma değer vergisinin, indirim kapsamının dışında tutulduğu belirtilmiştir.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nda indirim hakkının sınırlandırılmasına ilişkin ise, Kanun’un 114. maddesi ve devamı maddelerinde düzenleme bulunmaktadır. Kanun’un 114. maddesinde belirtilen mal ve hizmetler:

- Taşınmazla veya kullanımıyla bağlantılı mallar veya hizmetlerin yanı sıra vergi yükümlüsü kişi veya personelinin bir ikamet, kreş veya sosyal veya tatil tesisi olarak kullandığı bir taşınmaz mal,
- Mükellef veya personelinin ikameti ile işyeri arasındaki ulaşımına dair mal ve hizmetler,
- Ekonomik faaliyet ile ilgili ağırlama amaçları için kullanılan mallar ve hizmetler,
- Ulaşım hizmetinin satışı hizmetin yurtdışında gerçekleşmesine göre vergiye tâbi değilse, posta pulu veya diğer benzer haklar,

- İzin verilen maksimum kalkış ağırlığı 1,550 kiloyu geçmeyen uçak ve yapıları itibariyle asıl olarak eğlence veya spor amaçlarına yönelik binek araçlar, motosikletler, karavanlar, gemiler KDV indirimine tâbi değildir.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 114. maddesinin son fıkrasında sınırlamaya sınır getirilmiştir. Buna göre; indirim hakkı sınırlamaları, sürüş öğretimi için veya ticari yolcu taşımacılığında kullanım için veya kiralama veya satış amaçları için alınmış olan araçlara, gemilere ve yalnızca indirime hak tanıyan binek araçlara uygulanmayacaktır.

Avrupa Birliği ile Türkiye'nin indirilemeyecek katma değer vergilerini karşılaştırdığımız bu bölümde, Avrupa Birliği'nin çok daha geniş mal ve hizmete ait KDV'yi indirim kapsamına aldığını görmekteyiz. Türkiye'de indirim konusu yapılan mal ve hizmetin Avrupa Birliği'ne oranla çok daha sınırlı tutuluyor olması, KDV'de indirim hakkının amacını da sınırlamaktadır.

VI. TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE KISMİ KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ HAKKININ KARŞILAŞTIRILMASI

KDV'de indirim hakkı karşımıza sadece mükelleflerin, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisi ile ithal ettikleri mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden ödedikleri katma değer vergisini doğrudan indirebilmesi şeklinde çıkmamaktadır. Kimi durumlarda mükellefin mükellefiyeti ile ilgili teslim ve hizmetlere ait verginin bir kısmı indirim konusu olabilirken, bir kısmına ise

indirim hakkı tanınmamış olabilmektedir. Bu durumda karşımıza kısmi indirim uygulaması çıkmaktadır.

Avrupa Birliği'nde ülkemizden farklı olarak kısmi indirim hakkının yanında, nispi indirim uygulaması da bulunmaktadır. Ülkemiz ile Avrupa Birliği'nin kısmi KDV indirimi karşılaştırmasını, ülkemizde uygulama alanı olmayan nispi KDV indirimi uygulaması ile beraber yapılmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

1. Türkiye'de Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33/1. maddesine göre, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır. Kısmi vergi indirimi, indirim hakkı tanınan işlemle bağlantısı doğrudan kurulsun kurulmasın, ödenen katma değer vergisinin ayrıştırılması işlemidir.

Yüklenilen katma değer vergisinin telafisinde, indirim, iade, gider veya maliyet intikal ettirme olmak üzere 3 yöntem bulunmaktadır. İndirim sistemi katma değer vergi sisteminin temelini teşkil etmektedir.

Katma değer vergisi indirim sisteminde, yüklenilen vergiler indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen vergiler ise indirilmek üzere sonraki dönemlere devredilmektedir. İade yöntemi ise, sadece Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenen tam istisnalar ile KDVK'nın 29/2. maddesinde hükme bağlanan indirimli katma değer vergisi oranına tâbi işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen vergiler için söz konusudur. Gider yazma veya maliyete intikal ettirme

yöntemi ise, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde sayılan ve indirimi yasaklanan katma değer vergileri için söz konusudur. Ayrıca, KDVK'nın 29 ve 34. maddelerinde belirtilen şekilsel şartlara uyulmaması nedeniyle indirilemeyecek hale gelen katma değer vergilerinin de gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak ticari hayatta kimi zaman indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler bir arada yapılabilmektedir. Kanun koyucu bu duruma açıklık getirebilmek için kısmi vergi indirimini düzenlemiştir.

Mükelleflerce vergiye tâbi işlemlerle kısmi istisna kapsamına giren işlemlerin diğer bir ifade ile indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde, vergi indiriminin ne şekilde yapılacağı hususu, KDVK'nın 33. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu hükümde, *“bu Kanun’a göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV’nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılacağı”* belirtilmiştir.

Buna göre, yüklenilen vergilerin indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılacak, indirim hakkı tanınmayan işlemlere ait olanı ise indirilemeyecektir. Daha önce indirilmiş olması halinde ise indirimden çıkartılacaktır. İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, yüklenilen verginin sadece indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı hesaplanarak indirim konusu yapılacak, indirim hakkı tanınmayan işlemlere isabet eden tutar ise, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Uygulamada tereddüde neden olan konu, istisnalar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimi ile ilgilidir.

Tam istisna kapsamına giren işlemler KDVK'nın 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerinde düzenlenmiştir. Bu işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi, KDVK'nın 32. maddesine göre indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen vergiler ise iade edilmektedir.

KDVK'nın 16 ve 17. maddeleri ile geçici maddelerinde düzenlenen istisnalar ise kısmi istisna niteliğindedir. Kısmi istisna edilmiş işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri ise prensip olarak indirim konusu yapılmamaktadır. Ancak, KDVK'da yapılan değişikliklerle, kısmi istisna statüsündeki bazı istisnalara sadece indirim hakkı, bazı istisnalara ise tam istisnada olduğu gibi indirim ve iade hakkı verilmiştir.

1.1. İndirim Hakkı Tanınan ve Tanınmayan İşlemler

1.1.1. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler

KDVK'nın 33/1. maddesinde belirtilen “İndirim Hakkı Tanınan İşlemler”den kastedilen husus, yüklenilen vergilerin indirim ve/veya iade konusu yapılabildiği işlemlerdir.

Bu çerçevede, indirim hakkı tanınan işlemler; katma değer vergisine tâbi olan işlemler, tam istisna kapsamına giren işlemler ve kısmi istisna kapsamına girmekle birlikte indirim hakkı verilen işlemlerdir. Ayrıca uluslararası antlaşma hükümlerine

göre uygulanan istisna işlemleri ve geçici istisnalar da indirim hakkı tanınan işlemler arasındadır.

1.1.1.1. Katma Değer Vergisine Tâbi Olup, Üzerinden Katma Değer Vergisi Hesaplanan İşlemler

Katma değer vergine tâbi olup, üzerinden katma değer vergisi hesaplanan mal teslimi, hizmet ifaları ile ithalat işlemleridir. Bu işlemlere ilişkin katma değer vergisi indirimi, KDVK'nın 29. maddesinde düzenlenmiştir.

1.1.1.2. Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler

Tam istisna kapsamına giren işlemler, KDVK'nın 32. maddesinde sayılan ve vergi indirimi ve iadesine imkân tanınan işlemlerdir. Tam İstisnaya konu işlemler ile ilgili katma değer vergisi, hem indirim konusu yapılabilmekte hem de indirim yoluyla telafi edilme imkânı yoksa dahi iadeye konu edilebilmektedir. Yani tam istisna ile yüklenilen ilgili katma değer vergisinin indirilmesi kabul edilmekte, indirimle telafi edilemeyen vergiler ise iade edilebilmektedir. Tam istisna kapsamındaki işlemlere aşağıdaki işlemler örnek verilebilir:

- Mal ihracatı (Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a)⁴¹⁹

⁴¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2002/489 E., 2003/313 K. ve 16.05.2003 Tarihli Kararı; “İhracatın gerçekleşmesinden sonra geri gelen eşyaya ait katma değer vergisinin gümrük idaresine ödenmediği halde imalatçı tarafından indirim konusu yapılması nedeniyle doğan vergi kaybından imalatçı sorumludur.”

Danıştay 7. Dairesi, 2000/6211 E., 2002/556 K. ve 13.02.2002 Tarihli Kararı; “Geri gelen malların ihracatçıları tarafından imalatçılara tedarikçilerine yurt içindeki üçüncü şahıslara teslimi katma değer vergisine tâbidir.”

Danıştay 9. Dairesi, 1999/2430 E., 2000/2596 K. ve 26.09.2000 Tarihli Kararı; “İmal edilen ve ihraca konu etiketler başlı başına alınıp satılabilen ayrıca ekonomik değeri olan eşya niteliğinde

- Hizmet İhracatı (Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a)⁴²⁰
- Roaming hizmetleri (Katma Değer Vergisi Kanunu 11/1-a)⁴²¹
- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının teslimi ile inşa, tadil, bakım ve onarımları (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/a)⁴²²

olduğundan, ihraç olunan mal olarak değerlendirilmesi ve ihracat istisnasından yararlandırılması gerekir.”

Danıştay 11. Dairesi, 1998/3906 E., 2000/1114 K. ve 27.03.2000 Tarihli Kararı; “Yükümlü kurum tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla teslim edilen malların, Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara satılmak suretiyle ihraç olunduğunun sabit olduğu, bu durumda, tecil edilen verginin terkin edilmemesinin yasal dayanağı bulunmadığından, düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği gerekçesiyle iptaline ilişkin hükümde isabetsizlik yoktur.”

⁴²⁰ Danıştay 9. Dairesi, 2008/3666 E., 2010/4850 K. ve 12.10.2010 Tarihli Kararı; “Yurtdışındaki müşteriler için yapılan aracılık faaliyetinden yurt içinde yararlanıldığı takdirde ihracat istisnasından yararlandırılamayacaktır.”

Danıştay 3. Dairesi, 2008/3510 E., 2010/204 K. ve 28.01.2010 Tarihli Kararı; “Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının, mal tesliminden bir farkı bulunmadığından, yürürlükteki mevzuata uygun gerçekleştiği takdirde ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görmesi gerekir. Serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin ihracat istisnası kapsamında olduğu hususu açık olduğundan Katma Değer Vergisinden muaftır.”

Danıştay 9. Dairesi, 2006/4956 E., 2008/2251 K. ve 30.04.2008 Tarihli Kararı; “Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için, sadece hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılması yeterli olmayıp, aynı zamanda hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekir.”

Danıştay 9. Dairesi, 2002/3226 E., 2004/3435 K. ve 20.05.2004 Tarihli Kararı; “Yurtdışındaki bir firmaya verilen mümessillik hizmetinin, yurtdışındaki firmanın Türkiye’ye ihraç edeceği mallara Türkiye’de müşteri bulunması, aracılık mahiyetindeki hizmetlerden yurt içinde faydalanılması nedeniyle hizmet ihracı istisnasından faydalanamayacaktır.”

⁴²¹ Danıştay 9. Dairesi, 2008/8384 E., 2009/1507 K. ve 24.03.2009 Tarihli Kararı; “...davacı GSM operatörü abonelerinin yurt dışında bulunarak o ülkedeki davacı operatörle anlaşmalı GSM operatöründen telekomünikasyon hizmeti alındığı görülmektedir.

Bu durumda yabancı ülke sınırları içinde bulunan davacı şirket abonelerinin yabancı GSM operatörlerinden aldıkları telekomünikasyon hizmeti, bulunulan yabancı ülkede gerçekleştiğinden ve hiç bir şekilde Türkiye’de katma değer vergisi doğuran bir hizmet olmadığından, sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi beyan edilerek ödenmesi gerektiğinden bahisle salınan cezalı katma değer vergisinde ve buna karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.

Öte yandan davacı GSM operatörünün yaptığı roaming sözleşmesinin ancak bir davacı şirket abonesinin yurtdışı GSM operatörünün ülkesinde bulunması ve telekomünikasyon hizmetlerinden orada yararlanması durumunda hüküm ifade edeceği açık olup, hizmetten davacı şirketin yararlandığını veya roaming sözleşmesiyle verginin doğduğunu, sözleşmenin tarafının da davacı şirket olduğunu bu yöntem ile Türkiye’ye hizmet ithal edildiğini kabul etmek olanaklı değildir.”

⁴²² Danıştay 11. Dairesi, 1995/5082 E., 1997/59 K. ve 08.01.1997 Tarihli Kararı; “Deniz taşıma aracı işletmede kullanıldığından yapılan teslim, katma değer vergisine tâbi tutulamaz.”

Danıştay 11. Dairesi, 1999/30 E., 1999/2820 K. ve 01.07.1999 Tarihli Kararı; “Demiryolu taşıma araçlarının imalatıyla uğraşan kurum Katma Değer Vergisinden müstesnadır.”

Danıştay 11. Dairesi, 1998/3702 E., 2000/1178 K. ve 30.03.2000 Tarihli Kararı; “Yat işletmeciliği faaliyetinde bulunmak için gerekli organizasyonu gerçekleştiren yükümlünün istisnadan yararlandırılması gerekir.”

- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/b)⁴²³
- Petrol aramaları ve petrol boru hatlarının inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetler (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/c)⁴²⁴
- Kıymetli madenlerin arama, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/c)
- Teşvikli yatırım mallarının teslimi (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/d)⁴²⁵

Danıştay 9. Dairesi, 2007/4939 E., 2009/5111 K. ve 21.12.2009 Tarihli Kararı; “3065 sayılı Kanunun 13/a maddesi uyarınca maliki olduğu yatın imal ve inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı için katma değer vergisi istisnasından yararlanan davacı şirketin, 48 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca yat işletmeciliği faaliyetini sürekli ve mutad halde yapmadığının tespiti üzerine katma değer vergisi istisnasından yararlanmalıdır.”

⁴²³ Danıştay 9. Dairesi, 1992/2725 E., 1993/251 K. ve 26.01.1993 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1994/2636 E., 1994/5419 K. ve 28.12.1994 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 1997/4575 E., 1998/738 K. ve 25.02.1998 Tarihli Kararı; “Liman ve hava meydanlarında araçlar için ifa edilen her türlü hizmetin istisna kapsamına alındığı, her türlü hizmet sözcüğünden, geminin kendisine, yolcusuna ve yüküne yapılan hizmetlerin anlaşılması ve bu hizmetlerin bir bütün olarak gemi için ifa edilmiş hizmet anlamında değerlendirilmesi ve KDV’den müstesnadır.”

Danıştay 9. Dairesi, 1998/2770 E., 1999/185 K. ve 13.01.1999 Tarihli Kararı; “...yükümlü şirketin yaptığı su ikmali faaliyeti, gemilerin seyir ve seferine ilişkin liman hizmetlerinin bir parçası olduğundan ve 3065 sayılı Kanun’un 13/b maddesi hükmü uyarınca liman hizmetleri katma değer vergisinden istisna edildiğinden, bu faaliyetin seyrüsefere ilişkin bir hizmet niteliğinde bulunmadığından bahisle tarh olunan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin onanması yolundaki mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.”

⁴²⁴ Danıştay 7. Dairesi, 1992/5159 E., 1994/6129 K. ve 08.12.1994 Tarihli Kararı; “Araçlar ve Petrol Aramalarında istisna geminin onarım ve bakımında kullanılmak üzere ithal edilen malzeme katma değer vergisinden istisnadır.”

Danıştay 11. Dairesi, 1997/223 E., 1997/1402 K. ve 15.04.1997 Tarihli Kararı; “...ekonomik ömrünü doldurmuş hurda malzemenin Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu’na devrinin öngörülmüş olduğu, öte yandan, petrol arama faaliyetlerinin denetimini yürüten petrol işleri genel müdürlüğünün hurda malzemenin petrol sanayinin özelliği nedeniyle bu alanda kullanılamayacağını belirtmesi karşısında 3065 sayılı Yasanın 13/c maddesinde yer alan “mal teslimi ve hizmet” kavramından petrol arama faaliyetlerinde kullanılabilecek nitelikleri taşıyan mal ve hizmetlerin anlaşılması gerektiğinden, uyuşmazlık konusu işlemi iptal eden mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir”

⁴²⁵ Danıştay 7. Dairesi, 2000/6477 E., 2002/1510 K. ve 11.04.2002 Tarihli Kararı; “Yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri KDV’den istisnadır.”

Danıştay 7. Dairesi, 2002/765 E., 2002/2187 K. ve 03.06.2002 Tarihli Kararı;

Danıştay 9. Dairesi, 2003/2150 E., 2005/405 K. ve 24.02.2005 Tarihli Kararı; “Yatırım teşvik belgesi sahibi otele yapılan halı satışının hizmet üretiminde kullanılması ve yatırım teşvik belgesine ekli listede makina ve teçhizat tanıma giren sabit kıymetler arasında sayılması nedeniyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13/d maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır.”

- Limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile liman ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/e)
- Ulusal güvenlik amaçlı teslim ve hizmetler (Katma Değer Vergisi Kanunu 13/f)
- Uluslararası taşımacılık (Katma Değer Vergisi Kanunu 14/1)⁴²⁶
- İhraç konusu eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve yarı römorklara yapılan motorin teslimleri (Katma Değer Vergisi Kanunu 14/3)⁴²⁷
- Diplomatik organ ve misyonlara yapılan teslim ve hizmetler (Katma Değer Vergisi Kanunu 15/a)⁴²⁸
- Uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetler (Katma Değer Vergisi Kanunu 15/b)⁴²⁹

Danıştay 7. Dairesi, 2012/4237 E., 2012/7610 K. ve 21.12.2012 Tarihli Kararı; “Yatırım teşvik mevzuatı koşullarına aykırı hareket edildiğinden bahisle, eşyanın ithalinde alınması gereken katma değer vergisi üzerinden vergi zıyaı cezası kesilmesi konusunda yetkili merciin, ithalat vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsiline yetkili olan gümrük idaresi olduğu; bu nedenle, bahsi geçen cezanın vergi dairesi müdürlüğünce kesilmesinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

⁴²⁶ Danıştay 9. Dairesi, 2001/2718 E., 2004/1207 K. ve 19.07.2004 Tarihli Kararı; “Seyahat firmalarına verilen yurtdışı uçak taşıma bileti hizmeti dolayısıyla elde edilen komisyon geliri KDV’ye tâbi değildir.”

Danıştay 9. Dairesi, 2001/3420 E., 2004/519 K. ve 21.01.2004 Tarihli Kararı; “Transit taşımacılık nedeniyle 3965 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinde yer alan katma değer vergisi istisnasından yararlanabilmek için transit taşıma işi yapan geminin Türk limanlarına uğrama zorunluluğu yoktur.”

⁴²⁷ Danıştay 9. Dairesi, 2010/6001 E., 2011/495 K. ve 09.03.2011 Tarihli Kararı; “3065 sayılı kanun’un 14. maddesinin 3. fıkrasında katma değer vergisinden istisna tutulan teslimin standart yakıt deposu miktarı kadar olduğu hükme bağlandığından maliye bakanlığının istisna sınırı belirleme yetkisi bulunmamaktadır.”

⁴²⁸ Danıştay 11. Dairesi, 1998/1960 E., 2000/95 K. ve 17.01.2000 Tarihli Kararı; “Diplomatik istisna kapsamında mal teslimleri vergi dairesinden izin belgesi alan mükellefler tarafından yapılabilir. İzin belgesinin teslimden sonra alınması ceza nedeni olamaz.”

Danıştay 7. Dairesi, 1989/351 E., 1993/1464 K. ve 15.04.1993 Tarihli Kararı; “Diplomatik istisna kapsamındaki satışlar için özel faturada öngörülen hususların düzenlenen satış faturasında yer alması ve izin belgesinin gecikmeli olarak kullanılması durumunda kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatının terkinini gerekir.”

- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamlarına ilişkin araç-gereç ve bilgisayar programlarının teslimi (Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-s)⁴³⁰

- Usulüne göre yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalar kapsamındaki istisnalar (İade hakkı tanınan) (Katma Değer Vergisi Kanunu 19/2)⁴³¹

Danıştay, mal teslimi ve hizmet ifalarının tam istisna kapsamında değerlendirip değerlendirilemeyeceğine ilişkin çıkan uyuşmazlıklarda çözüm yerini yargı yolu olarak görmektedir. Danıştay, yurt dışında aracılık işi ile uğraşan firmaların elde ettikleri komisyon gelirinin ihracat istisnası ve katma değer vergisi kapsamında olup olmadığının tespiti konusunu VUK 118/3 kapsamında görmüştür. Bu hükümdeki; *"açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymetli evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması"* olarak tanımlanan durumlar, mevzuda hataya girmediği gibi, yukarıda anılan maddelerde belirtilen diğer vergilendirme ve hesap hataları kapsamında da

⁴²⁹ Danıştay 4. Dairesi, 2006/616 E., 2007/3200 K. ve 18.10.2007 Tarihli Kararı; *"Uluslararası anlaşmalar gereği vergi muafiyeti tanınan kuruluşa yapılan teslim nedeniyle yüklenilip, indirim konusu yapılamayan katma değer vergisinin iadesi gerekir."*

⁴³⁰ Danıştay 3. Dairesi, 2011/3445 E., 2011/5067 K. ve 22.09.2011 Tarihli Kararı; *"Katma değer vergisinin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu anlaşılmıştır. Teslime konu otomobil, her ne kadar, davacının kullanımına uygun şekilde sonradan tadil edilmiş ise de; üretim özellikleri itibarıyla toplumdaki tüm bireylerin kullanımına sunulan motorlu bir nakil vasıtası olup "özel üretime tâbi tutulmuş araç-gereç" kapsamında değerlendirilemeyeceği açıktır. İstisna hükmü, özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gerece ilişkindir ve davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacıdan tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararı hukuka aykırıdır."*

⁴³¹ Danıştay 7. Dairesi, 1989/1328 E., 1989/2784 K. ve 10.11.1989 Tarihli Kararı; *"Diplomatik istisnadan herhangi bir devletin değil, uluslararası kuruluşlar ve bunların mensupları yararlanır. Uluslararası anlaşmaların KDV'den muafiyet ya da istisnayı öngören hüküm içermesi durumunda bu madde kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Yasada öngörülen süre ve biçimde beyanname vererek indirimleri göstermesi ve buna ilişkin ayrıca bir dilekçe de vererek durumu açıklaması durumunda matrahın tam ve doğru olarak tespiti mümkünse, tahakkukun eksik yapılmasında yükümlüye kusur cezası kesilemez."*

değildir. Dolayısıyla konunun, vergi mahkemelerinde dava yoluyla çözümlenebileceği; bu konuda şikâyet yoluna gidilemeyeceği ifade edilmiştir.⁴³²

1.1.1.3. Kısmi İstisna Kapsamına Girmekle Birlikte İndirim Hakkı Verilen İşlemler

Kısmi istisna kapsamındaki işlemler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesi gereği indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, yapılan bazı yasal düzenlemelerde, nitelik itibarıyla kısmi istisna kapsamına giren bazı işlemlere de katma değer vergisinde indirim hakkı verildiği görülmektedir. Katma değer vergisi indirim hakkı verilen kısmi istisna kapsamındaki işlemler ise şunlardır:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre;

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar

Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-c),⁴³³

⁴³² Danıştay 7. Dairesi, 1987/4716 E., 1991/3178 K. ve 24.12.1991 Tarihli Kararı

⁴³³ Danıştay 11. Dairesi, 1998/4062 E., 1989/991604 K. ve 27.04.1999 Tarihli Kararı; “*Ferdi işletmenin aktif ve pasifiyle yeni kurulan sermaye şirketine devrinde aktif ve pasifin bir bütün olarak devrolunması şartının olayda gerçekleşmiş olması nedeniyle, devredilen öz sermaye ile devir karşılığında alınan hisse değerleri arasındaki fark Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2. maddesinin uygulama imkanını ortadan kaldırmayacağından, dolayısıyla bu şekilde gerçekleşen işlem 3065 sayılı Kanun'un 17/4-c maddesi hükmü uyarınca da katma değer vergisinden istisna edildiğinden, yazılı gerekçe ile davanın kısmen kabulü yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*”

Danıştay 7. Dairesi, 2003/2107 E., 2003/4494 K. ve 30.10.2003 Tarihli Kararı; “*...Her ne kadar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının (c) bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 39'uncu maddelerinde öngörülen devir işlemlerinin katma değer vergisinden müstesna oldukları açıklanmış; aynı Kanun'un 30'uncu maddesinin (a) bendinde de, vergiye tâbi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin, mükelleflerin vergiye tâbi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği yolunda hüküm yer almış ise de; bu hükümlerde, katma değer vergisinden*

- Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri (teslimin yapıldığı döneme kadar indirilen katma değer vergisi indirimi kabul edilmekte, bu tarihte indirilemeyen katma değer vergisi bulunması halinde, bu katma değer vergisinin indirilmeyip gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması öngörülmektedir) (Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-r),⁴³⁴

- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin, 1. maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinin (d) alt bendi ile 13. maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde belirtilen işlemler hariç olmak üzere, ürün ihtisas borsaları ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsaları aracılığıyla teslimleri (KDVK md. 17/4-t),

müstesna kılınan işlemlerin, şirketin devri işlemleri olduğu ve teslim niteliğindeki bu devir işlemlerine ait belgelerde yazılı katma değer vergisinin indirimine konu edilmesinin yasaklandığı açıkça görülmektedir. Devir işlemlerine ait belgelerde yer alan katma değer vergisinin indirimine konu edilmesinin, ancak devralan şirket yönünden gerçekleştirilebilir olması karşısında; anılan (a) bendindeki yasaklamanın da, devralan şirketler bakımından uygulanabilir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla; Mahkemece, devralan şirkete uygulanma kabiliyeti bulunan yasa hükmüne dayanarak hüküm kurulmasında isabet bulunmamaktadır.”

⁴³⁴ Danıştay 4. Dairesi, 2011/7010 E., 2012/5077 K. ve 08.10.2012 Tarihli Kararı; “Davacı ile ... Büyükşehir Belediyesi arasında imzalanan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi gereği davacıdan tahsil olunan ve 2010/1 inci döneminde indirim yolu ile giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi talebiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin 1.11.2010 günlü ve 44173 sayılı işlemin iptali ve ödenen tutarın iadesi istemiyle dava açılmıştır. Uyuşmazlıkta, Ankara Büyükşehir Belediyesi'nin arsa karşılığı inşa ettirdiği konut ve işyerlerini ihale yoluyla satmış olması hususu tek başına bu faaliyeti taşınmaz ticareti olarak kabul etmeye yeterli olmadığı gibi, söz konusu teslimlerin ticari bir organizasyon dahilinde bağımsız ve sürekli olarak yürütülen bir faaliyet çerçevesinde gerçekleştirildiği yönünde herhangi bir veri de davalı İdarece ortaya konulmamıştır. Dolayısıyla, Belediyenin uyuşmazlığa konu olan teslimlerinin 3065 sayılı Kanun'un 17/4-r maddesinde belirtilen istisna kapsamındaki kıymetlerin ticareti kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu teslimlerin istisna kapsamında olduğunun kabulü gerekmektedir.”

- Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 12. maddesine göre; 4046 sayılı Kanun'un 1/A maddesi ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin aynı Kanun hükümleri çerçevesinde teslim ve kiralınması,⁴³⁵

- Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 23. maddesine göre; Milli Eğitim Bakanlığı'na bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağış yapacak olanlara teslim ve ifası,

- Katma Değer Vergisi Kanunu geçici 24. maddesine göre; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun geçici 10. maddesi kapsamındaki devir, teslim ve intikal işlemleri ile ilgili olarak Türk Telekom tarafından Türksat Uydu Haberleşme Kablo TV ve İşletme Anonim Şirketine yapılan teslimler ve hizmet ifaları bu kapsamda sayılmaktadır.

1.1.2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler

Katma değer vergisinden indirim hakkı tanınmayan işlemleri şu şekilde sıralamamız mümkündür:

- Katma değer vergisine tâbi olmayan işlemler: Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tâbi olduğu belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde de

⁴³⁵ Danıştay 4. Dairesi, 2008/1457 E., 2010/2332 K. ve 29.04.2010 Tarihli Kararı; "Davacının, devlet hava meydanları işletmesi genel müdürlüğü ile imzaladığı ... hava limanı dış ve iç hatlar terminal binası, katlı otopark ile genel havacılık terminalinin işletme haklarının kiralanmak suretiyle verilmesine ilişkin kira sözleşmesi" uyarınca yaptığı ödemeler, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 12. maddesine göre vergiden müstesna olduğu ileri sürülerek yaptığı düzeltme şikayet başvurusu hukuksal yorum gerektirmekte olup vergi hatası oluşturmamaktadır."

işlemlerin Türkiye’de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tâbi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır. Örneğin; yurt dışındaki malların Türkiye’ye getirilmeksizin yine yurt dışına satışı yoluyla yapılan transit (doğrudan) ihracat işlemi; Türkiye’de katma değer vergisi mükellefi olan bir firmanın yabancı bir ülkede yer alan fabrikasında üretilen malların yurt dışında satışı, yurt dışına çıkartılan kamyon, iş makinesi, tarım makinesi vb. araçların yine yurtdışındaki kişi ve kurumlara kiralanması; Türkiye’de mükellef olan avukatın yurt dışında görülen bir davada müvekkilini temsil etmesi; Türk inşaat firmasının yurtdışında otoyol inşaatı yapması hallerinde katma değer vergisi doğmamaktadır.

- Katma Değer Vergisi Kanun’un 16 (ithalat istisnası)⁴³⁶ ve 17. maddeleri kapsamında (sosyal ve asgari amaçlı istisnalarla diğer istisnalar) (17/4-c, f, s ve t bend hükümleri hariç)⁴³⁷ katma değer vergisinden istisna edilen işlemler,

⁴³⁶ Danıştay 7. Dairesi, 2008/6890 E., 2010/4810 K. ve 20.10.2010 Tarihli Kararı; “Yatırım teşvik belgesi kapsamında, serbest dolaşıma giriş beyannamesi ile ithal edilen fatura muhteviyatı eşyanın, beyan edilmediği halde beyan edilmiş gibi ithaline izin verildiğinden ve ithal edilen eşyanın peşin ödeme tutarlarının faturalara dâhil edilmediğinden bahisle düzenlenen soruşturma raporu uyarınca yapılan katma değer vergisi ek tahakkukuna vaki itirazın reddine yönelik işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin; ithalatın, yatırım teşvik belgesi kapsamında yapıldığı hususunun taraflar arasında ihtilafsız olduğu; bu durumda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13. ve 16. maddeleri uyarınca ithale konu eşyanın katma değer vergisinden istisna olduğu; kıymet farkından kaynaklanan vergi kaybı olduğundan bahsedilemeyeceği; öte yandan, ithalatın mavi hat kriterine göre yapılması ve belge kontrolünün de eşyanın tesliminden sonraki aşamada yapılmasının söz konusu olması, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 73. maddesinin de düzeltme yapma konusunda İdareye yetki tanınmasına rağmen, ayrıca soruşturma raporunda da öngörülmemesine karşın ek tahakkuk yapılmasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

Danıştay 7. Dairesi, 1996/1320 E., 1996/3484 K. ve 25.09.1996 Tarihli Kararı; “İhracatı teşvik belgesi kapsamında gümrük ve vergi ve resimlerinden muaf olarak ithal edilen işletme ihtiyacı malzemeler katma değer vergisinden muaf tutulamaz ve ithalat anında tahsili gerekir, ancak tazminata bağlanan katma değer vergisinin geç ödenme hususunda kusur izafe edilemeyeceğinden gecikme faizi istenemez.”

Katma değer vergisi indirimine ilişkin özel bir belirleme yapılmadığı sürece, geçici maddeler ve diğer kanuni düzenlemelerle getirilen istisna hükümlerini sayabiliriz. Katma değer vergisi indirim hakkı tanınmayan geçici maddelere ise şu hükümler örnek gösterilebilir:

- Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 15. Madde; Bu Kanun'un yayımlandığı (29.07.1998) tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak;

- a. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhütleri,⁴³⁸

- b. Sadece 150 metre kareyi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri, katma değer vergisinden müstesnadır.⁴³⁹

- Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 15. Madde; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna

⁴³⁷ Danıştay 9. Dairesi, 2004/2539 E., 2005/1178 K. ve 04.05.2005 Tarihli Kararı; “Dava konusu kiralama işleminin türüne ilişkin olarak, hasılat kiralaması veya işletme hakkı devri gibi nitelendirmelerin yapılmadığının görüldüğü, öte yandan yine bu davalara ilişkin olarak yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda davacı şirketin kiralanan otel için yaptığı masrafların bilirkişi heyetince hesabının çıkarıldığı, buna göre davacının ihtilaf konusu otel için yaptığı giderler ve bu giderlerden önce otelin çıplak, karkas bina durumunda olması hususları dikkate alındığında yapılan kiralama işleminin işletme hakkının kiralınması işlemi değil, otel binasının adi kiralama kapsamında kiralınması işlemi olduğu sonucunun ortaya çıktığı, zira taraflar arasında yapılan kira sözleşmesinde, kiralanan malın cinsinin otel binası ve müstemlatı olarak gösterilmesinin de bu durumu doğrular nitelikte olduğu hususlarının tespiti karşısında, 3065 sayılı Yasanın yukarıda anılan 17/4-d bendi uyarınca istisna kapsamında olduğu anlaşılan ihtilaf konusu kiralama işleminde, davacı şirketin "vergi sorumlusu" olduğundan bahisle salınan cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

Danıştay 9. Dairesi, 2005/722 E., 2005/3028 K. ve 26.10.2005 Tarihli Kararı; “Organize Sanayi Bölgelerinin Kuruluş Kanunu'nda belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kiraya verdiği ortak mülklerinden elde ettiği kira gelirinin katma değer vergisinden muafıdır.”

⁴³⁸ Danıştay 9. Dairesi, 2005/622 E., 2006/3714 K. ve 10.10.2005 Tarihli Kararı; “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 15. Maddesi uyarınca, bu kanunun yayımlandığı tarihten önce bina inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin olarak, konut yapı kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işlerinin istisna kapsamındadır.”

⁴³⁹ Danıştay 9. Dairesi, 1999/448 E., 1999/5000 K. ve 23.12.1999 Tarihli Kararı; “150 m²'den küçük inşa edilen konutlar için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz.”

bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

- Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 26. Madde; Birleşmiş Milletler (BM) ile Kuzey Atlantik Antlaşması Teşkilatı (NATO) temsilcilikleri ve bu Teşkilatlara bağlı program, fon ve özel ihtisas kuruluşları ile İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatına (OECD) resmi kullanımları için yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları, bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili mal ve hizmetlerin bunlara teslim ve ifası; finansmanlarının bu kuruluşlar tarafından karşılanması şartıyla ilgili kurum, temsilcilik, program, fon ve özel ihtisas kuruluşlarının Türkiye'deki faaliyetlerinin devamı veya ilgili kurumlara ilişkin uluslararası anlaşmaların yürürlükte bulunduğu süre içerisinde katma değer vergisinden müstesnadır.

1.2. Kısmi Katma Değer Vergisi İndiriminin Usul ve Esasları

Kısmi istisna uygulamasında, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir. Bu nedenle, kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükellefler, bu kapsamda sattıkları mal veya hizmetin satış

bedelini belirlerken, indirilemeyen vergileri bir maliyet unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Öte yandan, sözü edilen Kanun'un kısmi vergi indirimini düzenleyen 33. maddesinin 1. fıkrasında, *"Bu Kanun'a göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmi indirim konusu yapılır."* hükmü yer almış ve aynı maddenin 2. fıkrasında ise, kısmi vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti, Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı da Kanun'dan aldığı bu yetkiyi kullanarak kısmi vergi indiriminin usul ve esaslarını belirlemiştir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde, kısmi vergi indiriminin usulüne ve esaslarına ilişkin yöntem şu şekilde belirlemiştir:

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kısmi vergi indirimi, bağış amacıyla yapılan inşaatlarda ve diğer hallerde olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır. Bağış amacıyla yapılan inşaatlarda mükellefin inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhasebeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak göz önünde bulundurabilir. Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (17/2-b) maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tâbi olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabileceği tâbidir.

Diğer hallerde ise; indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yüklendikleri vergileri, herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir katma değer vergisi hesabına intikal ettirirler. Daha sonra aynı dönemde, toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunur, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenilen vergilere uygulanarak, istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergi miktarı hesaplanır. Bu şekilde bulunan vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenilen vergiler, indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak, “İlave Edilecek KDV” satırına yazılır.

2. Avrupa Birliği’nde Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi

İktisap edilen mal ve hizmetler ile iktisadi faaliyetler neticesinde gerçekleşen işlemler (sonuç işlemler) arasında doğrudan ve dolaysız bağlantı bulunan her durumda işlem vergilendirme kapsamında yer almamaktadır. Bu açıdan, sonuç işlemlerin vergiye tâbi olmalarına karşın vergilendirme kapsamı dışında tutulmaları, bir başka deyişle istisna kapsamına alınmış olmaları mümkündür.

Bu durumların gerçekleşmesi halinde mükellef, bir kısmı KDV indirimine tâbi, bir kısmı ise KDV indirimine tâbi olmayan bir faaliyet ile karşı karşıya kalmaktadır. Ülkemizde de olduğu gibi, Avrupa Birliği de bu sorunu kısmi KDV vergisi yöntemiyle çözmüştür. Buna göre mükellef ekonomik faaliyet neticesinde doğan ve indirim konusu yapılabilen kısmi indirim konusu yapacak, KDV’den muaf yahut istisna tutulan kısmını ise indirim konusu yapamayacaktır. Ancak Avrupa

Birliği, lkemizden farklı olarak kısmi vergi indirimini, orantısallık hesabı ile nispi vergi indirimi yöntemiyle uygulamaktadır.

Avrupa Birliği Direktiflerinde kısmi indirimle ilişkin düzenlemelerin, ABAD kararları çerçevesinde tartışmak ve üye devletlere nispi indirim yönünden verilen yetkilerin çerçevesini aktarmaya çalışmak konumuza ışık tutacaktır.

2.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde Kısmi Katma Değer Vergisi İndirimi

Katma Değer Vergisi Direktifinde, kısmi KDV indirimi hem indirim konusu yapılacak verginin belirlenmesinde izlenecek yöntem hem de istisna kapsamına alınan mal ve hizmetler açısından ele alınmıştır.

2.1.1. Katma Değer Vergisi Direktifi'nde Kısmi Vergi İndirimi Yöntemi

Kısmi indirimle ilişkin düzenleme, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 173. maddesi hükmünde yer almaktadır. Buna göre mal ve hizmetlerin iktisabı nedeniyle yapılan harcamalardan ancak indirim hakkı doğuran işlemlere izafe edilebilenler üzerindeki KDV indirimle tâbi olabilecektir. Böylece aynı mal veya hizmet içinde kullanıldıkları işleme izafe edilme yönünden bir orantısallığa gidilmek durumunda kalınmaktadır. Bu yönden uygulanacak yöntem Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 174 ve 175. maddelerinde belirlenmiştir. Uygulanacak yöntem sonucunda elde edilen orantısallık hesabı nispi (pro rata) indirim adı verilen mekanizmanın KDV indirimi için uygulanmasında dayanak oluşturacaktır. Diğer yandan, bu orantısallık ilkesi, temel düzenlemesini 2. Direktif'te bulmuş ve KDV ortak sisteminin esaslı

kurallarından birisini oluşturmuştur. 2. Direktif'in 11(2)(c) maddesi hükmü uyarınca, *“Katma değer vergisi indirimine hem indirim hakkını doğuran işlemlerde, hem de indirim hakkı doğurmayan işlemlerde kullanılan mal ve hizmetler yönünden, ancak indirime hak doğuran işlemlere ilişkin miktar üzerinden oranla izin verilecektir (pro rata kuralı).”*

6. Direktif'in 17(5). maddesi hükmünde ise bu düzenleme şu şekilde ifade edilmiştir: *“Mükellefin hem fıkra 2 ve 3 kapsamında yer alan, yani katma değer vergisinin indirimine tâbi olduğu işlemler, hem de katma değer vergisinin indirimine tâbi olmadığı işlemler için kullanacağı mal ve hizmetler yönünden, katma değer vergisinin ancak indirimine tâbi işlemlere izafe edilebilen oranında indirim hakkı doğacaktır.”* Böylece Katma Değer Vergisi Direktifi, iktisap edilen ve işlemler yönünden girdi olarak kullanılan mal ve hizmetlerin yalnızca vergilendirilen, dolayısıyla indirim kapsamında bulunan kısmı ile “doğrudan ve dolaysız bağlantı” içinde bulunanlar üzerinde KDV indirimi hakkına, bir başka deyişle kısmi indirimde olanak tanımaktadır. Uygulamada ise bu orantısallık girdi mal ve hizmetler üzerinden değil, vergilendirilmiş işlemlerden elde edilen gelirin toplam gelire oranlanması yöntemiyle uygulanmaktadır.

2.1.2. İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemler

Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi hukukunda istisna halleri, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 131 ila 166. maddesi hükümleri arasında düzenlenmektedir. Bu düzenleme kapsamında yer alan işlemler, KDV'den istisna olan, Katma Değer

Vergisi Direktifi'nin kendi sistematığı içinde ifade edecek olur isek mükelleflerin ekonomik faaliyetleri niteliğine haiz olmalarına karşın, KDV tahakkuku doğurmayan işlemlerdir. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 131. maddesi hükmü, istisnalar alanındaki genel düzenlemeyi içermekte ve üye devletlere istisnalar yönünden bir yükümlülük getirmektedir. Buna göre, üye devletler istisna hallerinin doğru ve net bir şekilde uygulanması için gerekli ulusal düzenlemeleri yapmakla ve bu kapsamda vergi kaçakçılığını ve diğer usulsüz uygulamaları engellemek için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

Katma Değer Vergisi Direktifi ve öncesinde 6. Direktif aracılığıyla getirilen ayrıntılı istisna düzenlemeleri ve bu alanda harmonizasyon ve homojenleştirme çalışmaları sayesinde Avrupa Birliği içinde istisnalar yönünden uygulama farklılığı çıkmayacağı düşünülebilir. Ancak Avrupa Birliği yasa koyucusu bazı dönemlerde ve geçiş düzenlemeleri üzerinden üye devletlere istisna konularında derogasyon yetkisi tanıma yoluna gitmiştir. Böyle bir durumda bir üye devlet ilgili direktif tarafından istisna kapsamına alınması öngörülen bir işlemi KDV'ye tâbi kılmaya devam edebilir.

Bu konudaki uzlaşmazlıklar konusunda verilecek örnek olarak ABAD'ın Eurodental kararı gösterilebilir. Eurodental Lüksemburg'da kurulu ve Almanya'daki müşteriler için diş protezi imalatı ve tamiri yapan bir şirkettir. Alman yasalarına göre diş protezi imalat ve tamir işlemleri KDV kapsamında bulunmaktadır. Lüksemburg yasalarına göre ise bu faaliyetler KDV'den istisna kapsamında yer almakta ve indirim hakkı doğurmamaktadırlar. Eurodental ekonomik faaliyetlerini yürütmesi, özel olarak ise bu ekonomik faaliyetler çerçevesinde iktisap ettiği girdileri kullandığı sonuç işlemleri Almanya'da gerçekleştiriyor olması nedeniyle indirim hakkını

kullanmak istemiştir. Ancak Lüksemburg vergi idaresi şirketin yürüttüğü faaliyetin Lüksemburg yasaları uyarınca KDV istisnası kapsamında olduğunu ifade ederek bu talebi reddetmiştir. 6. Direktif'in 17(2)(a) maddesi hükmü gereğince, mükelleflerin istisna kapsamındaki işlemleri gerçekleştirmek amacıyla mal veya hizmet iktisap etmeleri durumunda, bu girdi kalemleri yönünden KDV indirim hakkı doğmayacaktır. Ancak ortaya çıkan uzlaşmazlıkta Eurodental'in ekonomik faaliyetlerinin Topluluk içi, sınır ötesi niteliği ve bunun sonuçları değerlendirmeye konu edilmiştir. Şöyle ki sorunun arka planında 6. Direktif'in üye devletlere istisna kapsamı yönünden tanıdığı bir yetki yer almaktadır. 6. Direktif'in 28(3)(a) maddesi hükmü uyarınca, üye devletler, 13. madde çerçevesinde yer alan kamu yararı gereğince istisna düzenlemelerinin bir kısmını uygulamamayı seçebilirler. Almanya bu yetkiye dayanarak diş protezlerini KDV'ye tâbi tutmaya devam etmiştir. ABAD bu konuda verdiği daha önceki bir kararını hatırlatmıştır. Bu karara göre *"...istisnadan yararlanan ve bu nedenle, iktisap ettiği girdiler üzerindeki vergi yönünden indirim hakkına sahip olmayan mükellef, KDV direktifleri tarafından hedeflenen amaç gereğince, başkaca bir üye devlette ödediği KDV'nin iadesine de hak kazanmayacaktır."*⁴⁴⁰ Dolayısıyla, *"KDV ortak sisteminin ve 91/680 Direktifi'nin üye devletler arasındaki ticarete ilişkin geçiş düzenlemelerinin amacından açıkça anlaşılmaktadır ki üye devletlerin birisinde istisna statüsünden yararlanan ve bu nedenle vergi indirimi hakkına sahip olmayan mükellef ilgili işlem Topluluk içi nitelikte olduğunda dahi indirim hakkına sahip olmayacaktır."*⁴⁴¹

⁴⁴⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Etienne Debouche - Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, C-302/93 Esas ve 26.09.1996 Tarihli Kararı, 15. Paragraf

⁴⁴¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Administration de l'enregistrement et des domaines - Eurodental Sàrl, C-240/05 Esas ve 07.12.2006 Tarihli Kararı, 41. Paragraf

Katma Değer Vergisi Direktifi istisna hallerini KDV indirim hakkı doğurmayan ve KDV indirim hakkını doğuran haller olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Birinci grup Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 132 ila 137. maddeleri çerçevesinde, ikinci grup ise 138 ila 166. maddeleri çerçevesinde düzenlenmektedir. KDV indirim hakkı doğuran istisna işlemlere ilişkin düzenlemeler ana hatlarıyla, sınır ötesi işlemler (Topluluk içi işlemler, ithalat, uluslararası taşımacılık) için geçerli olan teknik nitelikte istisna hallerini kapsamaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi, KDV indirim hakkı doğurmayan istisna hallerini iki ana grupta toplamaktadır. Bunlardan birincisi kamu yararı gözetilen işlemlerden (Madde 132 – 134), ikincisi ise indirim hakkı yönünden ortak sonuçlara bağlanan, ancak nesnel koşulları yönünden ortaklık göstermeyen istisna kapsamındaki işlemlerden (Madde 135 – 137) oluşmaktadır.

Kamu yararı gözetilen işlemler üye devletler yönünden kamusal nitelik taşıyan, ilgili devletin resmi/kamusal organları tarafından veya bunların koordinasyon, denetim ve/veya gözetimi altında olmak üzere özel kişiler tarafından gerçekleştirilen ya da bu koşulları taşıyor olsalar dahi sonuçları, hedefleri itibarıyla, gelir elde etmek amacı görece arka planda olan işlemlerden oluşmaktadır. Bu işlemler Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 132. maddesi hükmünce tahdidi şekilde sıralanmıştır:

1. *“Kamu posta hizmetleri tarafından sunulan, yolcu taşımacılığı ve telekomünikasyon hizmetleri dışındaki hizmetler ve bunlarla bağlantılı olarak gerçekleştirilen mal temini”* (Madde 132(1)(a))

6. Direktif'in yayımlandığı 1977 yılında Avrupa ülkelerindeki posta hizmetleri kamu kuruluşları tarafından ve kamu hizmeti kavramıyla bağlantılı bir şekilde verilmekteydi. Ancak zaman içinde liberalleştirme, özelleştirme uygulamaları bu kamu kuruluşlarının büyük ölçüde tasfiye edilmesine ve/veya sundukları hizmetlerin özel sektöre devredilmesine yol açtı. Dolayısıyla, “kamu posta hizmetleri” kavramının nasıl yorumlanması gerektiği daha önemli hale gelmiştir. Bu hükmün lafzında “kamu posta hizmetleri” ifadesi ile kastedilen husus kamuya bağlı olan ve posta hizmetleri sunan kuruluşlar mıdır, yoksa kamu yararı gözetilerek ama özel sektör girişimcileri tarafından verilen posta hizmetleri de bu tanım içinde yer alacak mıdır? Bu sorulara ABAD şu şekilde yanıt vermiştir: “... herşeyden önce, ‘kamu posta hizmetleri’ tabirinin söz yapısının bu kelimelerin aslında istisna hizmetler temin etmekte olan somut kuruluşlara işaret ettiği açıkça görülmektedir. Bu hükmün lafzı tarafından tesis edilen kapsamda yer alabilmesi için bu hizmetlerin tabirin organik anlamıyla ‘kamu posta hizmetleri’ olarak tanımlanabilecek kurumlar tarafından sunulması gerekmektedir.”⁴⁴² Böylece, özel sektöre bağlı posta hizmetleri, sunulan hizmetin kamu hukuku ve özel hukuk ilişkisi bağlamında statüsünün ne olduğuna bakılmaksızın istisna kapsamı dışında tutulmaktadır.

2. “Kamu hukukuna tâbi kuruluşlar tarafından veya kamu hukukuna tâbi kuruluşlarınkine benzer sosyal koşullarda hastaneler, teşhis ve tedavi merkezleri ve uygun şekilde tanınmış olup benzeri niteliğe sahip sair kurumlar tarafından verilen hastane ve sağlık hizmetleri ve bunlara sıkı sıkıya bağlı faaliyetler” (Madde 132(1)(b))

⁴⁴² Avrupa Birliği Adalet Divanı, TNT Post UK Ltd - The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-357/07 Esas ve 23.04.2009 Tarihli Kararı, 27. Paragraf

Düzenlemede yer alan “sosyal koşullar” ifadesi resmi, kamusal sosyal güvenlik kurumlarının koordinasyonu dâhilinde veya bunların programları çerçevesinde hizmet sunulmasıdır. Bu madde hükmünden kaynaklı olarak ortaya çıkan sorun düzenleme kapsamında yer alan ve kamu hukukuna tâbi olmayan kurumlar arasında hastaneler, teşhis ve tedavi merkezleri sayıldıktan sonra kullanılan “uygun şekilde tanınmış olup benzeri niteliğe sahip sair kurumlar” ifadesidir. Düzenlemeye konu kurumların psikolojik danışma merkezleri, rehabilitasyon merkezleri gibi kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır. Ancak “uygun şekilde tanınmış olma” koşulunun neye işaret ettiği net olarak ifade edilmediği gibi bu tanıma yönünden herhangi bir düzenleme de getirmemiştir. Avrupa Birliği Adalet Divanı’na göre “.... kurumların Altıncı Direktif’in Madde 13A(1)(b) hükmü çerçevesinde tanınmaları için resmi bir tanıma usulü öngörülmediği gibi tanınmanın ulusal vergi hukuku hükümlerinde dayanağa sahip olması da gerekmemektedir.”⁴⁴³ Dolayısıyla, böylesi kurumlar vergi idaresinin bu statüyü tasdik eden herhangi bir işlemine ihtiyaç duyulmaksızın, ilgili sosyal güvenlik organizasyonu nezdinde faaliyetlerini yürütürken sahip bulundukları mevcut statüye göre değerlendirileceklerdir.

3. “İlgili üye devletin tanımladığı şekliyle medikal veya paramedikal mesleklerin uygulanması sırasında sunulan sağlık hizmetleri” (Madde 132(1)(c))

Sağlık kurumları tarafından verilen teşhis-tedavi hizmetleri dışındaki medikal veya paramedikal meslek uygulamaları, örneğin diş hekimliği ve veterinerlik hizmetleri dâhil olmak üzere bu kapsamda yer almaktadır.

4. “İnsan organı, kanı ve sütünün temini” (Madde 132(1)(d))

⁴⁴³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie – Finanzamt Gießen C-45/01 Esas ve 06.11.2003 Tarihli Kararı, 76. Paragraf

5. “Diş teknisyenlerinin meslek ifaları çerçevesinde sundukları hizmetler ve diş hekimleri ile diş teknisyenlerinin protez temini” (Madde 132(1)(e))

6. “Haksız rekabete yol açması muhtemel olmamak kaydıyla, katma değer vergisinden istisna bir faaliyet yürüten veya bu faaliyet yönünden mükellef sıfatı taşımayan bağımsız kişi topluluklarının üyeleri olan kişilere, bu faaliyetin yürütülmesi için gerekli bulunan hizmetleri doğrudan sağlamaları kapsamında, bu topluluğun üyelerinden bedel olarak yalnızca ortak maliyetteki paylarından ibaret bir ödeme kabul etmeleri halinde gerçekleştirdikleri hizmet temini” (Madde 132(1)(f))

Katma Değer Vergisi Direktifi’nin içeriği çok açık olmayan bu hükmü, her ne kadar düzenlemede finans hizmetleri ve sigorta hizmetleriyle sınırlı şekilde oluşturulmamış ise de amaçlanan hedef bu alanda faaliyet gösteren küçük acente ve operatörlerin oluşturdukları topluluklar üzerinden ve ekonomik yönden kolaylığa sahip olmalarının sağlanmasıdır.

7. “Huzurevleri tarafından temin edilenler dâhil olmak üzere, kamu hukukuna tâbi kuruluşlar veya ilgili üye devletlerin sosyal refaha ilişkin olarak kabul ettiği diğer kuruluşlar tarafından sağlanan ve sosyal refah ve sosyal güvenlik çalışmalarıyla sıkı sıkıya bağlı hizmetlerin ve malların temini” (Madde 132(1)(g))

8. “Kamu hukukuna tâbi kuruluşlar veya ilgili üye devletlerin sosyal refaha ilişkin olarak kabul ettiği diğer kuruluşlar tarafından sağlanan ve çocuklar ve gençlerin korunması ile sıkı sıkıya bağlı hizmetlerin ve malların temini” (Madde 132(1)(h))

9. “Kamu hukukuna tâbi ve bu amaçlarla faaliyet gösteren kuruluşlar veya ilgili üye devletlerin benzer amaçlara sahip olarak kabul ettiği diğer kuruluşlar tarafından sağlanan çocuk ve genç eğitimi, üniversite öğrenimi, mesleki eğitim ve sürekli eğitim hizmetleri ile bu hizmetlerle sıkı sıkıya bağlı diğer hizmetlerin ve malların temini” (Madde 132(1)(i))

10. “Öğretmenler tarafından özel olarak verilen ve yaygın eğitim ile üniversite öğrenimini kapsayan eğitimler” (Madde 132(1)(j))

11.”Dini ve felsefi kurumların manevi iyiliği amaçlayan ve b, g, h ve i bentlerinde yer alan hizmetleri [teşhis-tedavi, sosyal yardımlaşma, çocuk ve gençlerin korunması, eğitim] kapsayan şekilde sundukların hizmetlerin temini” (Madde 132(1)(k))

12. “Haksız rekabete yol açması muhtemel olmamak kaydıyla, siyasal, sendikal, dini, milliyetçi, felsefi, hayırsever veya yurttaşlık temelinde saiklere sahip ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların kendi kurallarınca belirlenen aidat ödemesi karşılığında, ortak menfaat sahibi üyelerine sağladıkları hizmetlerin ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya bağlı malların temini” (Madde 132(1)(l))

13. “Kâr amaçlı olmayan kuruluşların spor veya beden eğitimi faaliyetlerinde yer alan kişilere sağladığı ve spor ya da beden eğitimi ile sıkı sıkıya bağlı hizmetlerin temini” (Madde 132(1)(m))

14. “Kamu hukukuna tâbi olan veya ilgili üye devlet tarafından bu nitelikte olduğu kabul edilen diğer kültürel oluşumlar tarafından sağlanan belirli kültürel hizmetlerin ve bu hizmetlerle sıkı sıkıya bağlı malların temini” (Madde 132(1)(n))

15. “Haksız rekabete yol açması muhtemel olmamak kaydıyla, b, g, h, i, l, m ve n bentleri çerçevesinde istisna faaliyetler [teşhis-tedavi, sosyal yardımlaşma, çocuk ve gençlerin korunması, eğitim, dayanışma, spor, kültür] yürüten kuruluşların kendi yararlarına olmak üzere düzenledikleri bağış toplama etkinlikleri kapsamında hizmet ve mal temin etmeleri” (Madde 132(1)(o))

16. “Bu yönde yetkilendirilmiş kuruluşların hasta veya engelli kişileri bu amaçla özel olarak tasarlanmış araçlarla verdikleri taşımacılık hizmetleri” (Madde 132(1)(p))

17. “Kamu radyo ve televizyon kuruluşlarının ticari nitelikte olanlar dışındaki faaliyetleri” (Madde 132(1)(q))

Yukarıda da belirtildiği üzere Avrupa Birliği KDV hukukunda kamu yararı ölçütüne sahip istisna faaliyetleri yürütenler sadece kamu kurumları değildir. Bu konuda Katma Değer Vergisi Direktifi tarafından getirilen yaklaşım kamu hukukuna tâbi kuruluşlar olmak ve bunun karşısında, faaliyetlerinin niteliği yönünden kamu yararı ölçütünün uygulanabileceği kuruluşlar olmaktadır.

Kamu yararı ölçütünün uygulandığı ve istisna kapsamına alınan işlemler ve faaliyetler 1970’lerden bu yana tâbi oldukları hukuki rejim farklılaşması sonucunda giderek artan şekilde katma değer vergisi indirim hakkının tanınmaması nedeniyle ve ekonomik hayatta kamu hizmetlerini de kapsayan liberalleşme ve özelleştirme hareketleri sonucunda ekonomik yönden sıkıntılı ve tartışmalı bir alan oluşturmuştur. Bu durumun en yalın şekilde görünen bir örneği posta hizmetleri olmakta iken, ekonomik hayat açısından ağırlığı daha fazla hissedilen alan eğitim ve sağlık

hizmetleri olmuştur. Bu durum Avrupa Birliği içerisinde kamu hizmetleri ve vergilendirme kavramlarının kesiştiği bir tartışma konusunu canlı tutmaktadır⁴⁴⁴.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 133. maddesi hükmü gereğince, kamu hukukuna tâbi olmayan ama kamu yararı ölçütünün uygulanabileceği kuruluşlar şu niteliklerin birini veya aynı anda birden fazlasını taşımaları halinde teşhis-tedavi, sosyal yardımlaşma, çocukların ve gençlerin korunması, eğitim, dayanışma, spor ve kültür konulu faaliyetleri çerçevesinde yaptıkları hizmet ve mal temini işlemleri katma değer vergisi yönünden istisna kapsamında olacaktır:

1. Söz konusu kuruluşlar sistematik biçimde kâr elde etme amacı gütmeyeceklerdir. Faaliyetleri çerçevesinde gelir elde etmeleri halinde bu tutarlar dağıtılmayacak, sundukları hizmetlerin sürdürülmesi ve iyileştirilmesi için tahsis edilecektir.

2. Bu kuruluşlar yürütülen faaliyetlerin sonuçları üzerinde, ister kendileri, isterse aracı kişiler dolayısıyla doğrudan veya dolaylı menfaatlara sahip olmayan ve esas olarak gönüllülük temelinde çalışan kişilerce sevk ve idare edilecektir.

3. Bu kuruluşlar sundukları hizmetler karşılığında yetkili kamu organı tarafından belirlenen düzeyde, eğer hizmetleri bu yönden kamu düzenlemesine tâbi değil ise eşdeğer hizmetleri sunan ve katma değer vergisi mükellefi olarak faaliyet gösteren ticari kuruluşlarınkinden daha düşük düzeylerde bedel talep edecektir.

4. Bu kuruluşların yararlandığı muafiyet statüsü katma değer vergisi mükellefi olarak faaliyet gösteren ticari kuruluşların aleyhine haksız rekabet doğuracak nitelikte olmamalıdır.

⁴⁴⁴ AUJEAN Michel, **“Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future”**, EC Tax Review, 2012/3, s. 138

İstisna kapsamında olan ve katma değer vergisi indirim hakkını doğurmayan diğer işlemler ise kamu yararı ölçütü taşımayan, ancak Avrupa Birliği yasa koyucusunun katma değer vergisi yönünden aynı sonuca bağladığı muhtelif işlemlerden oluşur. Ancak bu işlemlerin ana gövdesini bankacılık, finans, sigortacılık ve kıymetli evrak işlemlerinin ve taşınmazlara ilişkin yatırımların oluşturduğu görülmektedir. Direktif'in düzenlediği bu statüde olan işlemler Katma Değer Vergisi Direktifi'nin Madde 135(1) hükmünce sayılmaktadır:

1. *“Sigorta aracıları ve sigorta acenteleri tarafından gerçekleştirilen ilgili hizmetler dâhil olmak üzere sigorta ve reasürans işlemleri”* (Madde 135(1)(a))
2. *“Kredi temini ve cirosu işlemleri ve kredi temin eden kişi tarafından gerçekleştirilen kredi idaresi”* (Madde 135(1)(b))
3. *“Kredi teminatlarına veya nakit karşılığı sair her türlü teminata ilişkin ciro işlemleri ve kredi teminatlarının krediyi sağlayan kişi tarafından idaresi”* (Madde 135(1)(c))
4. *“Ciro dâhil olmak üzere, vadeli ve vadesiz hesaplar, ödemeler, havaleler, borçlar, çekler ve diğer kıymetli evrak üzerinde yapılan, borç tahsilatı dışındaki işlemler”* (Madde 135(1)(d))
5. *“Tedavül dâhil olmak üzere, döviz ve koleksiyon objesi olarak kullanılanlar, yani olağan şekilde para birimi olarak kullanılmayan altın, gümüş veya başka metallerden yapılan madeni paralar ve banknotlar ya da nümismatik değere sahip sikkeler dışında olup parasal işlem gören banknotlar ve madeni paralar üzerinde yapılan işlemler”* (Madde 135(1)(e))

6. “Mallar üzerinde mülkiyet veya Madde 15(2) hükmünde belirtilen hak veya taahhütleri [taşınmaz mallar üzerindeki menfaatler ve paylar] tesis eden evrak dışında, şirketlerde veya ortaklıklarda hisse ve menfaat sahipliği tesis eden senetler, tahviller ve diğer belgeler üzerinde ciro dâhil ve idare veya muhafaza hariç olmak üzere gerçekleştirilen işlemler” (Madde 135(1)(f))

7. “Üye devletler tarafından tanımlandığı şekliyle özel fonların yönetimi” (Madde 135(1)(g))

8. “İlgili ülkedeki posta hizmetleri için kullanılan posta pulları ile damga pulları ve sair pulların itibari değerleri üzerinden temin edilmesi” (Madde 135(1)(h))

9. “İlgili üye devlet tarafından belirlenecek şartlara ve sınırlamalara tâbi olmak üzere, bahis, piyango ve diğer şekillerde talih oyunları oynatılması” (Madde 135(1)(i))

10. “Madde 12(1) a bendinde belirtilen [süreklilik arz etmeyen şekilde, arızı] bina temini saklı kalmak üzere, bir binanın, parçalarının ve bu binanın üzerinde yer aldığı taşınmazın arsanın temini” (Madde 135(1)(j))

11. “Madde 12(1) b bendinde belirtilen [süreklilik arz etmeyen şekilde, arızı] arsa temini saklı kalmak üzere, üzerinde inşaat yapılmamış arsanın temini” (Madde 135(1)(k))

12. “Taşınmaz malların kiraya verilmesi” (Madde 135(1)(l))

Taşınmaz kiralari bakımından ise, Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 135(2) maddesi uyarınca, geçici konaklama yeri, otopark sağlanması, taşınmaza bağlı ekipman-donanım ve kasa kiralanması işlemleri istisna kapsamı dışında bırakılmıştır.

2.1.3. İndirim Hakkı Tanınan İşlemler

Katma vergisi indirim hakkını doğuran istisna halleri Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 138 ila 166 maddeleri çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu istisna halleri toplam yedi kısım halinde ve şu ana başlıklar altında toplanmaktadır:

1) Topluluk içi işlemler konusunda istisnalar: Mal teminine ilişkin istisnalar (138 – 139), Topluluk içi mal iktisaplarına ilişkin istisnalar (140 – 141), belirli taşımacılık hizmetlerine ilişkin istisnalar (142; yalnızca Azorlar ve Madeira ile yapılan taşımacılığı kapsar);

2) İthalat konusunda istisnalar (143 – 145);

3) İhracat konusunda istisnalar (146 – 147); Varış yeri ilkesi uyarınca ihracat bağlamında hizmet ve mal tedariki KDV istisnası kapsamındadır. Bu istisna düzenlemesi ile malların ve hizmetlerin ülkeyi herhangi bir KDV yükü olmaksızın terk etmesi hedeflenmektedir⁴⁴⁵.

4) Uluslararası taşımacılık konusunda istisnalar (148 – 150);

5) İhracat muamelesi yapılan belirli işlemler konusunda istisnalar (151 – 152);

6) Aracılar tarafından sağlanan hizmetler konusunda istisnalar (153);

7) Uluslararası ticarete ilişkin istisnalar: Gümrük depolarına, diğer depolara ilişkin ve sair benzeri düzenlemeler (154 – 163), ihracat dikkate alınarak ve üye devletler arasında ticaret çerçevesinde istisna kabul edilen işlemler (163 – 165), ortak hükümler (166).

⁴⁴⁵ AĞARMIŞ İsmail, **“The VAT System of European Union and Turkey”**, Tilburg Üniversitesi, Tilburg Hukuk Fakültesi Yüksek Lisans Tezi, 2014, Tilburg Hollanda, s.51

Topluluk içi işlemlerde genel kural, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 138(1) maddesi hükmünce öngörüldüğü üzere, Topluluk sınırları içinde kalmak şartıyla üye devletlerin kendi toprakları dışına satıcı veya malları iktisap eden kişi nam ve hesabına sevk edilmesi veya nakledilmesi yönünden, mükellef sıfatını taşıyan veya mükellef sıfatını taşımasa dahi sevkiyat ya da taşıma faaliyetinin başladığı üye devlet dışında bu şekilde hareket eden tüzel kişi için istisna getirilmesidir. Topluluk içi mal iktisabında katma değer vergisi istisnası tanınması için şu öğelerin bir arada bulunması gerekir:

- a) Mallar üzerinde malik sıfatıyla tasarrufta bulunma hakkı alıcıya devredilmiş olmalıdır,
- b) Satıcı malların başka bir üye devlete sevk edildiği veya nakledildiği hususunu ortaya koyabilmelidir,
- c) Mallar sevk veya nakil işlemi neticesinde çıkış ülkesi olan üye devleti fiziksel olarak terk etmiş bulunmalıdır.

Topluluk içi iktisaplar yönünden genel kurala ek olarak 138(2) hükmü üye devletlerin istisna tanınması gereken özel halleri saymaktadır:

- a) Üye devletten sevk veya nakledilen mallar üye devlet topraklarını terk etmiş, ancak Topluluk sınırları içinde iken yeni bir taşıma aracına aktarılmakta, müşteriye yeni araç sağlanmaktadır.
- b) Üye devletten sevk veya nakledilen mallar özel tüketim vergisine tâbidir ve özel tüketim vergisine tâbi olanlar dışında Topluluk içi mal iktisapları katma değer vergisine tâbi olmayan müşterilere tedarik edilmektedir.

c) İlk iki şıkta sayılan hallerde, bir başka üye devlete mal sevkiyatı mükellef sıfatını taşımayan kişi için yapılsa dahi istisna kapsamına alınmaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 143(1) maddesi hükmü istisna kapsamında yer alan ithalat işlemleri sayılmaktadır. İstisna kapsamındaki bu işlemleri gerçekleştirmek için temin edilen hizmetlerin bedelinin de istisna kapsamında yer alması, ancak ilgili tutarların vergi matrahına dâhil edilmesi gerekliliği 144. madde hükmünde yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 146. maddesi ise Avrupa Birliği katma değer vergisi hukukunun temel bir yaklaşımının sonucu olarak varış ülkesi niteliğinde olan üye devlet açısından, ithalat işlemlerinde istisna kapsamına giren halleri düzenlemektedir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 148. maddesi belirli mal tedariki işlemlerinde uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin istisna kapsamında yer alanlarını saymaktadır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 151. maddesi ise Avrupa Birliği'nin kendi kamusal öncelikleri bağlamında, diplomatik, askeri içerikli tedarik faaliyetleri ile Avrupa Birliği kurumları veya üye devlet resmi kurumları için yapılan tedarik faaliyetlerinin istisna kapsamında yer alanlarını belirtmektedir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 152. maddesi üye devletlerin merkez bankalarına yapılan altın teminini istisna kapsamına almaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 153. maddesi istisna kapsamında yer alan ihracat, uluslararası taşımacılık ve kamusal özel hallere yönelik olarak temin edilen aracılık hizmetlerini istisna kapsamı içine almaktadır. Diğer yandan, "Uluslararası ticarete ilişkin işlemler

için istisnalar” başlıklı Kısım 10 içeriğinde, uluslararası ticaret amaçlı olarak depo, antrepo, saklama, hazırlık gibi hizmetler ile vergiden muaf gümrük satış mağazaları yönünden istisna hallerini belirtmektedir.

2.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı Kararlarında Kısmi Vergi İndirimi

Avrupa Birliği’nde indirim hakkının genel ilkesi, mükelleflerin ekonomik faaliyetleri çerçevesinde temin ettikleri mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisini indirim konusu yaparak bu yükten kurtulmasıdır. Genel ilkeyi tersinden değerlendirdiğimizde, vergiye tâbi (vergilendirilen veya istisna) işlemlere bağlanamayan mal ve hizmetler üzerindeki KDV’nin indirim hakkına konu edilemeyeceğini söyleyebiliriz. Örneğin hastaneler vergiden istisna sağlık hizmetleri, okullar vergiden istisna eğitim hizmetleri için kullandıkları mal ve hizmetler üzerinde KDV yönünden indirim hakkına sahip değildirler. Genel olarak ifade edersek, vergi istisnası kapsamına işlemlerde kullanılan mal ve hizmetler üzerindeki KDV indirim hakkına konu olmayacaktır. ABAD, BLP Group plc – Commissioners of Customs and Excise, kararının 19. paragrafında⁴⁴⁶ “... indirim hakkının tanınması için söz konusu mal ve hizmetlerin vergiye tâbi işlemlerle doğrudan ve dolaysız bağlantı içinde olması gerektiği için mükellefin burada nihai olarak ne mahiyette bir amaç gözettiği önemsizdir” gerekçesiyle mükellefin temin ettiği hizmetleri, vergi istisnası kapsamında işlemler yürütmek için kullanması halinde, bu işlemler vergilendirilen bir işlemi doğurmaya yönelik olsa dahi, hizmetler üzerinde KDV yönünden indirim hakkının doğmayacağına hükmetmiştir.

⁴⁴⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, BLP Group plc – Commissioners of Customs and Excise, C-4/94 Esas, ECR I-983 Sayılı ve 06.04.1995 Tarihli Kararı

Vergilendirme kapsamında olmayan işlemler arasında elbette mükellef sıfatıyla hareket etmeyen kişilerin gerçekleştirdiği, ekonomik faaliyet niteliğinde olmayan işlemler yer almaktadır. Ancak esasen ekonomik faaliyet yürüten ve bu yönden KDV mükellefi bulunan kişilerin mükellef sıfatıyla hareket etmeksizin gerçekleştirdiği, bir diğer deyişle ikili KDV statüsünün söz konusu olduğu işlemler de bulunmaktadır. Bir diğer olasılık ise mükellefin ekonomik faaliyet kapsamında yürüttüğü, ancak vergiye tâbi işlem ölçütünü karşılamayan işlemlerin gerçekleştirilmesidir. Fakat vergiye tâbi olmayan işlemlere bağlı mal ve hizmet alımları üzerinde KDV indirimi hakkının bu genel olasılıklar çerçevesinde doğmayacağını ifade etmek fazla genelleyici olmakta, üretime yönelik tüketimin vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Bu çerçevede ABAD'ın geliştirdiği ve “doğrudan ve dolaysız bağlantı” ölçütünü destekleyen, “ticari faaliyetlerin açıkça ayırt edilebilen bir kısmı” kavramını ele almak gerekmektedir.

ABAD'ın Abbey National plc– Commissioners of Customs & Excise kararını⁴⁴⁷ incelemek yerinde olacaktır. Bu davadaki uzlaşmazlık şirketin kirada bulunan bir taşınmazı, kira akdi devam ederken satmasından ve bu satış nedeniyle yapılan giderlerin KDV indirimi hakkına konu olup olmayacağından kaynaklanmaktadır. Satışın ve dolayısıyla satış nedeniyle alınan hizmetler için ödemelerin, mükellef sıfatıyla yürütülen ekonomik faaliyetlerle arasında bağlantı saptanması durumunda indirim hakkı doğacaktır. Öte yandan, satış işleminin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Hukukunda mal veya hizmet iktisabı olarak nitelendirilecek bir hal oluşturmuyor olması indirim hakkının doğmasını

⁴⁴⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Abbey National plc– Commissioners of Customs & Excise, C-408/98, ECR I-1361 Sayılı ve 22 Şubat 2001 Tarihli Kararı

engelleyecektir. Bir diğ er olasılıkta ise satış işlemi vergiye konu bir iktisaba izafe ediliyor olamasa dahi, satış işleminin şirketin genel ticari faaliyetlerine ilişkin bulunması halinde kısmi indirim hakkı gündeme gelecektir.

ABAD taşınmaz satışının ekonomik faaliyet kapsamında olduğunu, ancak taşınmaz satışı için yapılan giderler ile şirketin o zamana kadar yürüttüğü ekonomik faaliyetler ve ayrıca taşınmazı yeni iktisap eden kişinin ileride gerçekleştirebileceği vergiye tâbi işlemler arasında doğrudan ve dolaysız bir bağlantı kurulamayacağını saptamıştır. Ancak taşınmazın şirket tarafından kiralanmak suretiyle bir yatırım aracı olarak kullanıldığı da açıktır. Dolayısıyla burada öncelikli olarak saptanması gereken taşınmazın satımı yönünden yapılan giderlerin mükellefin KDV'ye tâbi ekonomik faaliyetlerinde yapılan genel masraflar karşısında konumunun ne olduğudur. Bu kapsamda ABAD kararının 42. paragrafında; *“...malvarlığının tamamının yahut bir kısmının devredilmesi şeklindeki işlem bir mal temini olarak kabul edilmese dahi, bu işlemin gerçekleştirilmesi amacıyla devreden kişi tarafından iktisap edilen hizmetlerin karşılığı giderler, o mükellefin genel masraflarının bir kısmını oluşturması halinde, ilke olarak mükellefin ekonomik faaliyetlerinin bütünü ile doğrudan ve dolaysız bağlantı içinde olduğu kabul edilir. Eğer bu halde devreden kişi hem KDV indirimine tâbi işlemler, hem de KDV indirimine tâbi olmayan işlemler gerçekleştiriyor ise Altıncı Direktif'in Madde 17(5) hükmi uyarınca KDV'nin ancak indirime konu olabilen işlemler yönünden kısmi indirim hakkı doğurması gerekir”* diyerek mal ve hizmet teminine ilişkin KDV indirimini bu halde de geçerli kılmakta ve kısmi yahut nispi indirime olanak vermektedir.

Öte yandan, ABAD “doğrudan ve dolaysız bağlantı” ölçütünü destekleyen, “ticari faaliyetlerin açıkça ayırt edilebilen bir kısmı” kavramı sayesinde, işlem için

yapılan giderler üzerindeki KDV'nin tamamının indirimine konu olmasına olanak tanımaktadır. Yine Abbey National kararında bu durum şöyle açıklanmaktadır:⁴⁴⁸ “Ancak devreden kişi tarafından, devir işlemini gerçekleştirmek amacıyla iktisap edilen çeşitli hizmetler, o kişinin ticari faaliyetleri açıkça ayırt edilebilen bir kısmı ile doğrudan ve dolaysız bir bağlantı içinde ise ve bu suretle, hizmetler karşılığı giderler o kısmın genel masraflarının bir parçasını teşkil ediyor ise, mükellef bu hizmetleri iktisap etmesinden kaynaklı giderlerin tamamı üzerinde KDV indirimi hakkına sahip olacaktır.”

Belirtmek gerekir ki, mükelleflerin iktisap ettikleri aynı mal ve hizmetleri hem indirim hakkı doğuran işlemlerde, hem de indirim hakkı doğurmeyen işlemlerde kullanmaları olasıdır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda indirim hakkının Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Hukukunun temel ilkelerinden bir ölçüde uzaklaşan hükümlere bağlandığını görmekteyiz. Şöyle ki KDV üzerinde indirim hakkının tam olarak uygulanması ilkesi karşısında bu durum kısmi indirim olasılığına gönderme yapmaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin dibacesi şu genel ilkeyi içermektedir: *“İndirimleri düzenleyen kurallar, tahsil edilen gerçek tutarlara ilişkin olacak kapsamda harmonize edilmelidir. İndirime tâbi oran üye devletlerin tamamında benzer şekilde hesaplanmalıdır.”*⁴⁴⁹ Bu durumda, indirim hakkının temel ilkesi olan tam indirimin bir istisnası oluşturulmaktadır. Şöyle ki iktisap edilen bir mal veya hizmet münhasıran vergilendirilmiş ekonomik faaliyetleri amacıyla, bir başka deyişle indirim hakkı doğuran işlemlerde kullanıldığı zaman, bunlar üzerindeki KDV tutarının tamamı indirim hakkına konu olacaktır. Ancak bu

⁴⁴⁸ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Abbey National plc– Commissioners of Customs & Excise, C-408/98, ECR I-1361 Sayılı ve 22 Şubat 2001 Tarihli Kararı, 42. Paragraf

⁴⁴⁹ K Katma Değer Vergisi Direktifi Dibacesi 39. Paragraf

mal veya hizmet indirim hakkı doğurmayan bir işlemde de kullanıldığı zaman, bu mal ve hizmetin üzerindeki KDV tutarının tamamı indirim hakkına konu olmayacaktır. Bu durumda kısmi indirim yoluna gidilmesi gerekir. Bir başka deyişle, iktisap edilen mal veya hizmetin, indirim hakkı doğuran işlemle bağlantılı olan kısmı yönünden indirime gidilebilecektir.

2.3. Bazı Üye Devletlerin Nispi İndirim Yönünden Yetkileri

KDV’de nispi indirim kurumu Topluluk hukukunun temel yaklaşımlarından birisi olarak oldukça erken bir dönemde kabul edilmesine karşın çeşitli dönemlerde yürürlükte olan KDV direktifleri, bu yaklaşımın nasıl uygulanacağına ilişkin olarak özel bir yöntem getirmemiştir.

2. Direktif Madde 11(3)(b) hükmü şu ifadeyi içermektedir: “*Fıkra 2 kapsamındaki kısmi indirim halinde indirim tutarı her bir üye devlet tarafından tayin edilecek ölçütlere uygun olarak geçici olarak saptanacak ve iktisap için yıl sonunda hesaplanacak orantısal tutar çerçevesinde yıl sonunda kesin olarak düzeltilecektir.*”

6. Direktif ise üye devletlerin nispi indirim yönünden hangi ölçütleri benimseyebilecekleri, dolayısıyla nasıl bir yöntem oluşturacakları konusunda seçenekler getirmiştir.

Buna göre üye devletler;

a) Mükellef ekonomik faaliyetlerinin her bir kısmı için ayrı muhasebe kayıtları tutuyor ise, bu kısımların her birisi için oranın mükellef tarafından belirlenmesi yönünde yetkilendirilmesi,

b) mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin her bir kısmı için ayrı muhasebe kayıtları tutmaları ve bu kısımların her birisi için oranın mükellef tarafından bu kayıtlar üzerinden belirlenmesi zorunluluğu getirilmesi,

c) mükelleflerin mal ve hizmet kullanımı temelinde girdilerin tamamı veya ilgili kısmı yönünden indirim tutarını belirlemeleri,

d) mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemler yönünden mal ve hizmetler üzerinde katma değer vergisinden yapılacak indirim tutarlarını belirlemeleri veya

e) eğer bu tutarlar içinde mükellefin katma değer vergisi indirimi hakkını kullanamayacağı kısım ihmal edilebilir miktarda ise tam indirime olanak tanınması yönünde iç hukuk düzenlemeleri yapabilirler.

6. Direktif'in bu düzenlemesi, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 173(2) maddesi hükmünde de aynen korunmuştur. Buna göre, amaçlanan husus üye devletin mal ve hizmet iktisabından kaynaklı katma değer vergisi tutarı yönünden indirime tâbi olan kısım ile indirime tâbi olmayan kısmın doğru şekilde belirlenmelerine ve ayırt edilmelerine olanak sağlayacak yöntemlerin belirlenmesidir.

Orantısallık yönünden hesap yöntemi ise 6. Direktif'in 19. maddesi hükmünde ana hatlarıyla yer almıştır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 174. maddesinde de orantısallık yönünden hesap yöntemi yine ana hatlarıyla belirtilmiştir. Ancak Avrupa Birliği Adalet Divanı bu düzenlemenin üye devletler üzerinde bağlayıcı olmadığını, tavsiye niteliğinde olduğunu, üye devletlerin direktif tarafından hedeflenen amacı gerçekleştirmeye yönelik olmak koşuluyla başkaca hesaplama yöntemlerini de benimseyebileceklerini belirtmiştir.

Nitekim Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Hildesheim – BLC Baumarkt GmbH & Co Arbortext KG kararında, 6. Direktif dönemindeki önceki içtihadına da gönderme yaparak; *“Bu nedenle, Altıncı Direktif üye devletlerin bu yetkiyi kullanırken belli bir işlem yönünden gelir esaslı yöntem dışında başka bir usul veya tahsis şekline başvurmasına engel olmamaktadır”* demektedir.⁴⁵⁰ ABAD bu kararıyla birlikte vergilendirilme yönünden, dolayısıyla KDV indirimi statüsü açısından karma bir görünüm arz eden taşınmazda orantısallığın gelir esaslı değil, kullanılan yüzölçümü esaslı hesaplanmasını hukuka uygun bulmuştur.

Diğer yandan, mükellef tarafından iktisap edilen aynı mal ve hizmetlerin KDV tahakkuku yönünden farklı nitelikte işlemlerde kullanıldığı bir başka olasılığa Katma Değer Vergisi Direktifi’nde yer verilmemiştir. Bu olasılıkta aynı mal ve hizmetler vergiye tâbi (ister vergilendirilmiş, isterse istisna) işlemlerde ve vergiye tâbi olmayan işlemlerde aynı zamanda kullanılabilir. ABAD bu konuda üye devletlerin yetkili olduğu hükmüne ulaşmıştır. ABAD bu boşluğu içtihat hukukuyla giderirken, burada da nispi indirim mekanizmasına atıfta bulunmuştur. Bu konuda, yatırımcılardan para toplayan ve bunu yatırımcılar yararına yatırıma dönüştüren bir şirketin davası önem taşımaktadır. SECURENTA Göttinger Immobilienlagen und Vermögensmanagement AG als Rechtsnachfolgerin der Göttinger Vermögensanlagen AG – Finanzamt Göttingen kararında⁴⁵¹ ABAD, şirketin faaliyetlerinin en azından bir kısmının ekonomik olmayan nitelikte olduğuna, dolayısıyla vergiye tâbi bulunmadığına hükmetmiş ve Topluluk hukukunun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla bu konuda bir düzenleme getirme ve böylesi durumlarda uygulanacak nispi

⁴⁵⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Hildesheim – BLC Baumarkt GmbH & Co Arbortext KG, C-511/10 Sayılı ve 08.11.2012 Tarihli Kararı, 24. Paragraf

⁴⁵¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, SECURENTA Göttinger Immobilienlagen und Vermögensmanagement AG als Rechtsnachfolgerin der Göttinger Vermögensanlagen AG – Finanzamt Göttingen, C-437/06 Esas, ECR I-1597 Sayılı ve 13.03.2008 Tarihli Kararı

indirim mekanizmasını oluşturmanın üye devletlerin yükümlülüğü olduğunu ifade etmiştir.

Ancak burada yine Direktif'ten kaynaklanan bir düzenleme üye devletler tarafından dikkate alınmalıdır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 174(2) maddesi uyarınca, üye devletler belli kalemleri bu orantısallık hesabının dışında bırakmak durumundadır. Buna göre mükellefin ekonomik faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullandığı sermaye mallarına izafe edilebilen gelir kalemleri ve ana işleme bağlı taşınmaz ve finans işlemlerinden kaynaklı gelir kalemleri başta olmak üzere Direktifin belirlediği öğeler nispi indirim yönünden orantısallık hesabı dışında tutulmalıdır.

Bu bağlamda ABAD'ın, Nordania Finans A/S ve BG Factoring A/S – Skatteministeriet kararını incelemek yerinde olacaktır. Bu uzlaşmazlıkta davacı finans şirketi araç kiralama faaliyetlerinde kullanılan araçların kiralama sözleşmesi bitiminde satışından elde edilen gelirin indirim hesaplamalarına dâhil edilmesi gerektiği görüşündedir. Maliye makamları ise, bu araçların ekonomik faaliyetlerinde kullanılan sermaye malları olduğu gerekçesiyle hesaplamaya katılmayacağını ileri sürmüştür. ABAD, “... ticari faaliyetler için kullanılan ve gerek vasıfları, gerekse değeri itibariyle kalıcılık arz eden malların sürekli gelir oluşturan şekilde ele alınmaması ve bunların kira sözleşmesi bitiminde satışlarının mükellefin sürekli faaliyetinin bir parçası olduğu dikkate alınmayarak işlemler sonucunda amortisman kalemleri içinde kabul edilmesi ortak KDV sisteminin tarafsızlık amacını doğrudan

doğruya ihlâl etmektedir” gerekçesine⁴⁵² yer vererek satış gelirinin hesaplama kapsamı dışında tutulacağına hükmetmiştir.

Bu genel düzenlemeye ve ilgili içtihat hukukuna karşın orantısallık hesaplamasının mükellefin girdileri gerçek kullanımı hakkında ancak tahmini bir veri sunacağını söylemek mümkündür. Örneğin bir mükellefin satın aldığı mal veya hizmetin % 50’sini vergilendirilen işlemler amacıyla, kalan % 50’sini ise istisna kapsamındaki işlemler için kullandığını varsayalım. Buna karşılık tek bir genel gelir esasında vergilendirilen işlemler yönünden oran % 80 işlem hacmine sahip olur ise, mal veya hizmet üzerindeki KDV’nin de % 80’i indirim hakkına konu olabilecektir. Bu nedenle, mükellefin ekonomik faaliyetlerinin farklı kısımlarındaki özel koşulları dikkate alarak, farklı orantısallık yöntemleri oluşturmak ve böylece gerçek kullanım değerlerine daha fazla yaklaşmak yoluna gidebilmesi için Katma Değer Vergisi Direktifi, üye devletlere özel bir orantısallık yöntemi getirmemiştir.

⁴⁵² Avrupa Birliği Adalet Divanı, Nordania Finans A/S ve BG Factoring A/S – Skatteministeriet, C-98/07 Esas, ECR I-1281 Sayılı ve 06.03.2008 Tarihli Kararı, 29. Paragraf

SONUÇ

Mal ve hizmet alışlarındaki her aşamada, yüklenilen değerin vergisinin ödenmesi, indirim müessesesi sayesinde gerçekleşmektedir. Zira KDV vergi indirimi müessesesi ile mükellefin mal ve hizmet alırken yüklenmiş olduğu vergiyi, satarken elde ettiği gelir için ödeyeceği vergiden indirerek, sadece elde ettiği artı değerin vergisini ödemesi amaçlanmıştır.

Mükellefler üzerinde otokontrol mekanizması kuran, mükerrer vergilendirmeyi önleyen bu mekanizması ile KDV ülkemiz yanında başka birçok ülkede de uygulanmaktadır. Ancak katma değer vergisini son derece önemli kılan indirim mekanizmasının uygulanmasından doğan sorunlar, kanun koyucunun indirim mekanizmasına yaklaşımından kaynaklanmaktadır.

KDVK'nın ülkemiz mevzuatına dâhil edilmesinin önemli nedenlerinden birini Avrupa Birliği vergi mevzuatıyla uyum yükümlülüğü oluşturmuştur. Mal ve hizmetlerin iktisabından doğan KDV'nin indirimi konusunda da aynı çerçevede AB ortak vergilendirme mevzuatına uyum gerekliliği vardır.

Çalışmamızda konuyla ilgili Avrupa Birliği müfredatı olan Kurucu Antlaşmalar ve Direktifler ile Avrupa Birliği Adalet Divanı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları; ülkemiz mevzuatı ve Danıştay kararları ve yine konuyla ilgili makaleler ve kitaplar değerlendirilmiştir. Bu çerçevede katma değer vergisi indirim mekanizmasının teorik temelleri, koşulları, kullanım alanları, kapsamı ve sınırlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Yapılan karşılaştırma, Türkiye’de uygulanan katma değer vergisi indirim mekanizmasının, Avrupa Birliği uygulaması karşısında mükellef aleyhine düzenlemeler içerdiğini ortaya koymaktadır.

Türkiye’de uygulanan katma değer vergisi indirim mekanizmasının, Avrupa Birliği’ne nazaran mükellef aleyhine hususlar içermesinin en önemli göstergelerinden birisi, ülkemizdeki indirim kavramına yaklaşımdaki farklılıkla ilgilidir. Ülkemizde KDVK’nın 29. maddesi ve devamında “Vergi İndirimi” başlığı ile katma değer vergisi indirimine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Avrupa Birliği Direktiflerinde, AİHM ve Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarında ve üye devlet mevzuatlarında ise konu “İndirim Hakkı” şeklinde başlıklandırılmakta ve tanımlanmaktadır. Bu kavram farklılığı, AB’nin bu konuya bakışının temel mantığını da ortaya koymaktadır.

Avrupa Birliği’nin katma değer vergisi indiriminde mükellef lehine uygulamalarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.

KDV’de indirim hakkını doğuran olay: Ülkemizde KDV’de indirim hakkının doğması, KDVK’nın 29. maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası ile mal ve hizmet ithalinin oluşmasına bağlanmıştır. Avrupa Birliği’nde KDV’de indirim hakkını doğuran olaylar ise, Katma Değer Vergisi Direktifi’nde⁴⁵³ belirtildiği üzere, mal teslimi ve hizmet ifası ile ithalatın yanında, iç tedarik ve Topluluk içi iktisap durumlarını da kapsamaktadır.

Mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin AB ve Türkiye’nin KDV indirim uygulamaları benzerlik göstermesine rağmen ithalat açısından farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemizde ithalata ait KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için,

⁴⁵³ 2006/112/EC Sayılı ve 28.11.2006 Tarihli Direktif

KDVK'nın 29/1 (b) hükmü gereği KDV'nin ödenmiş olması zorunluluğu bulunmaktadır. Oysa ülkemizden farklı olarak Avrupa Birliği'nde, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (e) hükmü uyarınca, ödeme yükümlülüğü doğan fakat henüz ödenmeyen katma değer vergileri için de indirim imkanı bulunmaktadır. Dolayısıyla AB'de indirim hakkı için katma değer vergisinin ödenmiş olması gerekmekte indirim hakkı doğan katma değer vergisi tutarları da KDV beyannamesinde gösterilebilmektedir.

Avrupa Birliği uygulaması ayrıca mükellefin kendi bünyesinde ürettiği mal ve hizmetlerin ekonomik faaliyetinde kullanılması olarak tanımlanan iç tedarik faaliyetinden kaynaklanan katma değer vergisini de indirimde kabul etmektedir. Örneğin tekstil üretimi faaliyetinde bulunan mükellefin, üretim girdisi olan ipliği de kendi üretmesi halinde, ürettiği ipliğe ait KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir. Bizde ise böyle bir durumda indirim yolu kapalıdır.

Yine KDVK'da yer almayan ve KDV Direktifi'nin 168 (c) maddesinde düzenlenen “Topluluk içi iktisap”lar AB'de indirim kapsamına dâhil edilmiştir. Avrupa Birliği'nin uluslar üstü yapısı, ülkemizden farklı olarak, üye devletler arasında gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifasını, Topluluk içi iktisap olarak tanımlamaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (d) maddesi uyarınca (Direktif'in 21 ve 22. maddeleri kapsamında yapılan Topluluk içi iktisaplar açısından) katma değer vergisi indirim hakkı doğmaktadır.

Avrupa Birliği'nde KDV'de indirim hakkını doğuran olaya ilişkin diğer bir düzenleme ise Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 169. maddesinde yer almıştır. Bu maddenin (a) fıkrasına göre, mükellefin kayıtlı olduğu ülkedeki KDV borçlarından, diğer AB üyesi ülkedeki ekonomik faaliyetleri üzerinden ödemek durumunda olduğu

KDV'leri indirim hakkı bulunmaktadır. Bu düzenlemenin de ülkemizde bir karşılığı bulunmamaktadır.

Çalışmamızda Türkiye ile Avrupa Birliği'nde KDV indirim hakkının şartlarına ilişkin yapılan karşılaştırmada şu bulgular ortaya çıkmıştır. KDV'de indirim hakkına ilişkin şartlardan ilki KDV mükellefiyetine ilişkindir. Katma değer vergisi indirimi açısından mükellef kavramı önem taşımaktadır. KDVK'nın 29. maddesinin ilk fıkrasında *“Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler”* hükmü ile katma değer vergisinde indirim hakkının sadece, katma değer vergisi mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtilmiştir. Avrupa Birliği'nin KDV mükellefine bakışı, ülkemiz düzenlemesine göre farklılık içermektedir. Katma Değer Vergisi Direktifi 9 (1)'de mükellef *“herhangi bir ekonomik faaliyeti herhangi bir yerde, amaçları ile sonuçlarının ne olduğuna bakılmaksızın bağımsız şekilde yürüten kişiler”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu şekilde Avrupa Birliği, mükellef sıfatını belirlerken, kişinin sıfat ve statüsünden çok ekonomik hayatın gerçeklerini ön plana çıkarmıştır. Mükellefin statüden, sıfattan bağımsız olarak tanımlanmasının da bazı sonuçları bulunmaktadır. Örneğin, AB uygulamasında iş birlikleri, ortaklıklar, ortak girişimler tüzel kişilikten yoksun olsalar dahi mükellef sıfatına haiz olmaktadır. Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararları “mükellef” kavramını, KDV Direktifi'ne göre daha da geniş değerlendirmektedir. Örneğin, Yüksek Mahkeme evlilik birliğini mükellef olarak kabul etmeyen ve indirim hakkı vermeyen Almanya uygulamasını AB ortak

mevzuatına aykırı bulmuştur. Gladbach kararı⁴⁵⁴ ile evlilik birliğinin tüzel kişiliği olmasa da; yatırım amaçlı, dolayısıyla ekonomik faaliyete matuf mal veya hizmet iktisap ettiği göz önünde tutularak mükellef sayılacağına ve katma değer vergisi indirim hakkından yararlanacağına hükmedilmiştir.

ABAD, KDV kimlik numarasının yokluğunun mükellefin indirim hakkını kullanmasına engel teşkil edemeyeceğine de hükmetmiştir.⁴⁵⁵

Bu açıklamalar Avrupa Birliği'nde KDV mükellefine, ülkemizdeki düzenlemelerin aksine, *“vergi idaresine karşı şekli ödevleri yerine getiren kişi”* olarak değil, *“ekonomik faaliyet yürüten kişi”* olarak bakıldığını ortaya koymaktadır.

KDV'de indirim hakkının şartlarına ilişkin karşılaştırmada ortaya çıkan bir diğer farklılık, indirim konusunun mükellefiyetle ilgili olup olmaması hakkındadır. KDVK'nın 29. maddesinin ilk fıkrasında *“Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden... faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler”* hükmü ile indirim hakkının sadece katma değer vergisi mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir.

Avrupa Birliği'nde ise bu konuya daha farklı yaklaşılmıştır. Öncelikle Avrupa Birliği KDV'de indirim hakkına mükellefiyetle sınırlı bakmamaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi, *“mükellefiyetle ilgili”* kavramı yerine *“ekonomik faaliyet”* kavramını kullanmayı tercih etmiştir. *“Ekonomik faaliyet”* kavramı KDV Direktifi'nin 9 (2) maddesinde *“üreticiler, tacirler ve hizmet sağlayıcıları tarafından yürütülen her türlü faaliyet”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu durum Avrupa Birliği'nde

⁴⁵⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Bergisch Gladbach – Hundt-Eßwein, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı

⁴⁵⁵ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablesio SIA, C-527/11 Esas ve 14.03.2013 Tarihli Kararı

mükellefin daha çeşitli mal ve hizmete ait katma değer vergisini indirim konusu yapabilmesine imkân sağlamaktadır. Hollanda’da noterlerin ve icra müdürlerinin resmi görevler ifa etmelerine karşın, sürekli biçimde ve bağımsız hareket etmek suretiyle gelir elde etmeleri nedenle ekonomik faaliyet içinde bulundukları, ABAD tarafından hüküm⁴⁵⁶ altına alınması örnek gösterilebilir.

Karşılaştırma konusu yaptığımız bir diğer konu da indirimi yapılacak KDV’nin fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmesi zorunluluğuna ilişkindir. KDVK’nın 34. maddesinin ilk fıkrası, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde gösterilme şartıyla indirilebileceğini belirtmektedir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere ülkemizde, fatura ve benzeri vesikalarda verginin ayrıca gösterilmemesi yahut fatura ya da benzeri belgenin bulunmaması halinde, mükellef mal ve hizmetlere ait katma değer vergisini indirim konusu yapamayacaktır. Avrupa Birliği Adalet Divanına göre üye devletler mükellefin KDV indirim hakkını kullanması yönünden bazı şekil şartları getirebilir. Ancak bu şekil şartlarının amacının esasın, yani mükellefin KDV indirimi hakkının bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi ile ilgili olması gerekir. Dolayısıyla Avrupa Birliği Adalet Divanı, *“Vergi makamları, mükellefin malların alıcısı olarak hareket ettiği ve bu işlemi nedeniyle KDV mükellefi olduğu yönünde yeterli bilgiye sahipse mükellefin KDV indirim hakkını engelleyecek ek şartlar getiremez”* şeklindeki kararını sık sık tekrarlamaktadır. Yani ABAD’a göre KDV’de indirim hakkı, fatura ve benzeri belgeler yanında başka delillerle de ispatlanarak kullanılabilir.

⁴⁵⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Avrupa Toplulukları Komisyonu – Hollanda Krallığı, 235/85 Esas Sayılı, (ECR 1471) ve 26.03.1987 Tarihli Kararı

KDV’de indirim hakkının kullanılacağı zaman dilimi konusunda da AB uygulaması ve ülkemiz uygulaması arasında farklılık bulunmaktadır. KDV’de indirim hakkının belli bir zaman dilimi içerisinde kullanılmasına ilişkin ön görülen şart hem Türkiye hem de Avrupa Birliği’nde bir takvim yılı olarak öngörülmüştür. Ancak ülkemizde dönemsellik şartı katı bir şekilde uygulanmaktadır. Yani takvim yılı içerisinde indirim konusu yapılamayan KDV’nin, mücbir sebep yok ise, daha sonra indirim konusu yapılabilme imkânı bulunmamaktadır. Oysa Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Direktifi’nin 180. maddesi esnektir ve mükelleflere ek süre tanınmasına imkan vermektedir. Dolayısıyla AB ülkelerinde indirim hakkını ilgili vergi döneminde kullanamayan bir mükellefe indirim için ek süre tanınabilmektedir.

Türkiye’de KDV’de indirim mekanizmasının yasal dayanağını KDVK’nın ilgili hükümleri oluşturmaktadır. Hukuki bir mekanizmanın iyi işleyebilmesi, mekanizmaya dayanak teşkil eden hukuk kurallarının sade ve anlaşılır olmasının yanında ana kuralın anlamını yitirecek derecede istisnalara yer vermemesine de bağlıdır. Çalışmamızda ortaya çıkan sonuçlardan biri de, KDVK’nın bazı istisna hükümlerinin indirim mekanizmasının genel mantığı ile bağdaşmadığı yönündedir. Bu durumun en çarpıcı örneğini “*işletmeye ait binek otomobilleri için ödenen KDV’nin indirimi*” konusu oluşturmaktadır. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin, bu amaçlarla satın aldıkları binek otomobillerine ait katma değer vergisi, KDVK’nın 30/b maddesine göre indirim konusu yapılabilecektir. Buna karşılık, binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi işi ile uğraşmayan işletmelerin, işletmenin işinde kullanmalarına rağmen otomobillerine ait katma değer vergisini indirim konusu

yapamamaktadırlar. Bizim kanaatimize göre bu uygulama katma değer vergisinin genel mantığıyla uyuşmamaktadır.

Yine KDVK'nın 30/c maddesince yangın sonucu zayi olan malın bünyesindeki katma değer vergisi, indirim konusu yapılmamaktadır. Bu durumun tek istisnasını Maliye Bakanlığının tespiti olan ve mücbir sebep ilan ettiği yangınlar oluşturmaktadır. Malın var olduğu ve yangın sonucu tamamen telef olduğu ya da değerinin düştüğü ispatlandığına göre indirimin reddedilmesinin mantığını anlamak mümkün olamamaktadır.

Katma değer vergisi bir genel tüketim vergisidir ve geniş bir alanı kapsamaktadır. İndirim mekanizmasının da bu geniş alanın tamamında uygulanıyor olması gerekir. İndirime tâbi olan mallarda sınırlandırmaya gitmek, katma değer vergisinin genel mantığına aykırı düşecektir. İşletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamamasına karşılık, aynı binek otomobil masraflarının indirim konusu yapılabilmesi de bir çelişki olarak ortaya çıkmaktadır.

Avrupa Birliği uygulaması mükellef sıfatıyla hareket edilen ekonomik faaliyetlerin tamamını katma değer vergisi indirimi kapsamında görmektedir. Otomobil alımında ödenen KDV'nin, araç ekonomik faaliyet kapsamında kullanılıyorsa, indirimde herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Yine, yangın nedeniyle zayi olan mallara ait KDV'nin indirim konusu yapılmasında da bir sorun bulunmamaktadır.

Tezimizde karşılaştırmasını yapmış olduğumuz son konu ise kısmi vergi indirimidir. Kısmi vergi indirimi, indirim hakkı tanınan işlemle bağlantısı doğrudan

kurulsun kurulmasın, ödenen katma değer vergisinin ayrıştırılması işlemidir. KDVK'nın 33/1. maddesine göre, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır. “İndirim Hakkı Tanınan İşlemler”le kastedilen husus, yüklenilen vergilerin indirim ve/veya iade konusu yapılabildiği işlemlerdir. Bu çerçevede, indirim hakkı tanınan işlemler; katma değer vergisine tâbi olan işlemler, tam istisna kapsamına giren işlemler ve kısmi istisna kapsamına girmekle birlikte indirim hakkı verilen işlemlerdir. Ayrıca uluslararası anlaşma hükümlerine göre uygulanan istisna işlemleri ve geçici istisnalar da indirim hakkı tanınan işlemler arasındadır. KDVK'ya göre KDV'ye tâbi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

Avrupa Birliği'nde ise kısmi indirime ilişkin düzenleme, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 173. maddesi hükmünde yer almaktadır. Buna göre mal ve hizmetlerin iktisabı nedeniyle yapılan harcamalardan ancak indirim hakkı doğuran işlemlere izafe edilebilenler üzerindeki KDV indirime tâbi olabilecektir. Böylece mükellef ekonomik faaliyet neticesinde doğan ve indirim konusu yapılabilen kısmi indirim konusu yapacak, KDV'den muaf yahut istisna tutulan kısmını ise indirim konusu yapamayacaktır. Ancak Avrupa Birliği, ülkemizden farklı olarak kısmi vergi indirimini, orantısallık hesabı ile nispi vergi indirimi yöntemiyle uygulamaktadır. Katma Değer Vergisi Direktifi, üye devletlere, nispi vergi indirimine konu olacak oranları kendilerinin belirlemesi yetkisi vermiştir. Böylece üye devletler, vergilendirmenin verimliliği ve mükellefin ekonomik koşulları göz önüne alınarak

nispi vergi oranlarını belirleyebilecektir. Ülkemizde karşılığı olmayan AB kısmi vergi indirim uygulaması kuşkusuz ki mükellefin daha lehine bir uygulamadır.

Avrupa Birliği'nde mükelleflerin indirim konusu yapabilecekleri KDV'ye ait mal ve hizmetlerin çeşitliliği, Türkiye ile karşılaştırıldığında, daha geniş tutulmuştur. Bu genişliğin en önemli örneğini banka ve sigorta muameleleri ile ilgili ödenen vergiler oluşturmaktadır. Bizim KDVK'da banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler ile sigorta muamelelerine ilişkin işlemler kısmi istisna kapsamındadır. Yani bu hizmetlerin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergileri indirimde kabul edilmemektedir. Avrupa Birliği'nde ise banka ve sigorta işlemlerine ait KDV'ler indirim konusu yapılabilmektedir. AB'nin banka ve sigorta muamelelerini KDV kapsamından çıkartarak ayrı bir vergiye tâbi tutma planı henüz uygulamaya girmemiştir.

Ülkemizde KDVK'da yer alan düzenlemeler, Avrupa Birliği mevzuatıyla karşılaştırıldığında, mükellefin KDV'de indirim hakkını sınırlamıştır. Avrupa Birliği, mükelleflerin ekonomik faaliyetleri gereği satın aldıkları mal ve hizmete ait KDV'nin tamamını indirim konusu yapılabilmesini amaçlamıştır. Bu nedenle mükellefiyette, KDV indirimine ilişkin şartlarda, kısmi indirimde getirilen kolaylıklar, Avrupa Birliği'nde mükellefin KDV'nin tamamının indirim konusu yapılabilmesine olanak vermektedir. Türkiye'de uygulanan KDVK'da ise, indirim kavramına bakıştan, öngörülen şartlara kadar çeşitli konularda mükellefin KDV'de indirim hakkından yararlanmasını daraltıcı düzenlemeler yer almaktadır.

Türkiye'de KDV indirim mekanizmasının Avrupa Birliği standartlarına ilerletilmesi, şelale tipi vergilendirmenin önüne geçilerek, sadece mükellefin ürettiği katma değer vergilendirilmesi hedefinin zorunlu bir gereğidir. Bu nedenle

öncelikle KDVK'nın, Katma Değer Vergisi Direktifi'ndeki indirim hakkına ilişkin düzenlemelerle uyumlaştırılması gerekmektedir. Bunun için öncelikle KDVK'nın indirim kavramını, hak olarak nitelendirmesini faydalı bulmaktayız. KDVK'da da, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde ve üye ülkelerin mevzuatlarında olduğu gibi “indirim hakkı” başlığının yer alması, düzenlemelerde indirimin hak kavramıyla nitelendirilmesi, hakkın vurgulanması açısından önemli bir adım olacaktır.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nde de, KDV indirim hakkının kullanılabilmesi için Türkiye'de olduğu gibi bir takım şartlar düzenlenmiştir. ABAD vermiş olduğu kararlarda, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen, mükellefiyete, KDV kimlik numarasına, beyannameye, sürelerle ilişkin düzenlemelerin mükelleflerin ekonomik faaliyetlerden doğan KDV'nin tamamını indirim konusu edebilmesine imkan sağlayan şartlar olduğu vurgusu yapılmaktadır. Ancak ülkemizde KDV indirimine ilişkin öngörülen, gerçek usulde KDV mükellefi olunmaması, fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin yer almaması gibi şartların kısmen de olsa yerine getirilememesi ya da faturanın deftere yılsonuna kadar işlenmeyerek sürenin kısa da olsa aşıyor olması KDV indirim hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle kanun koyucunun KDV'de indirim hakkı şartlarına ilişkin, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde ve üye devletlerin mevzuatlarında belirtilen şartlara paralel düzenlemeler getirmesi önem arz etmektedir.

Avrupa Birliği Adalet Divanının kararlarında mükelleflerin, ekonomik faaliyetlerden kaynaklanan KDV'nin tamamının indirebilmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Bazı kararlarında ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde indirim hakkına ilişkin düzenlemelerin sınırlarını mükellef lehine genişletmektedir. Örnek

verecek olursak, FIRIN kararında⁴⁵⁷ ABAD, Katma Değer Vergisi Direktifi'nde konuyla ilgili bir düzenleme bulunmamasına rağmen, mükellefin ön ödeme yaptığı tanımlanabilir mallara ait KDV'nin indirebilmesinin önünü açmıştır. ABAD'ın, KDV'de indirim hakkının mükellef tarafından kullanılabilmesinin önünü açan kararları Danıştay tarafından dikkate alınması, Türkiye'de KDV'de indirimin gerçek bir hak niteliği taşıması açısından büyük önem taşıyacaktır.



⁴⁵⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, FIRIN OOD - Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika' (Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite) C-107/13 Esas Sayılı ve 13.03.2014 Tarihli Kararı

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKMAZ Kemal, **“Yargı Kararları ve Özelgeler Işığında KDV’de İndirim”**,
İzmir, Kasım 2013

ARAS Coşkun, **“Defterlerin Elektronik Ortamlarda Tutulduğu Durumlarda KDV İndirimi”**, e-Yaklaşım, Ocak 2008, Sayı: 181

ARSLAN Mehmet, **“Türk Vergi Sistemi”**, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara
2004

BİLİCİ Nurettin, **“Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, (Genel Bilgiler, İktisadi - Mali Konular, Vergilendirme)”**, Seçkin Yayınları, Ankara 2007

BİLİCİ Nurettin, **“Vergi Hukuku, Genel Kısım, Türk Vergi Sistemi”**, Yaklaşım
Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Ankara, Ekim
2003, s. 237-238

DEĞER Nuri, **“Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu”**,
Yaklaşım Yayınları, Ankara, Temmuz 2014

DİSCHAMPS Jean Claude, **“La T.V.A., De L’impot national Vers L’impot Communatarie, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları”**, 21-23 Ocak 1981, İstanbul
1981

EĞİLMEZ Mahfi, **“Katma Değer Vergisi (Teorisi-Uygulama)”**, Ankara, Gazi
Üniversitesi Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983

ERKUT Celal, **“İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği”**, Ankara, Danıştay Başkanlığı Yayını, 1990

- FARMER Paul, LYLAL Richard, **“EC Tax Law”**, Clarendon Press-Oxford, 1994
- GÖKER Cenker, **“Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu”**, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, Nisan 2013
- GÖZLER Kemal, **“İdare Hukuku Dersleri”**, Güncelleşmiş ve ‘İdari Yargı’ Kısmı Eklenmiş 6. Baskı, Ekim 2007
- GÖZLER Kemal, **“İdare Hukuku”**, Cilt I, Ekin Basım Yay. Dağ., Bursa 2009
- GÜNDAY Metin, **“İdare Hukuku”**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İmaj Yayınları, Ankara 1997
- KARAHANOGULLARI Onur, **“İdarenin Hukukla Kavranması”; Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)”**, Turhan Kitapevi, Ankara 2011
- KIZILOT Şükrü, **“Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012
- KOCAOĞLU Osman Selim, **“Türk Katma Değer Vergisi”**, Temel Yayınları, İstanbul 1989
- Liam EBRİL-Jean Paul BODIN-Michael Keen-Victoria SUMMERS, **“The Modern VAT”**, IMF, Washington, 2001
- MADANOĞLU Cihat, **“Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları ve KDV”**, A.Ü. Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi, 1991
- MOUSSİS Nicolas, **“Handbook of European Union: Institutions and Policies”**, European Study Service, Belçika, 1998
- NADAROĞLU Halil, **“Kamu Maliyesi Teorisi”**, Beta Yayınları, İstanbul 1989

- ÖNCEL Mualla, **“Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması”**, Akif ERGİNAY’a Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını 460, Ankara 1981
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, **“Vergi Hukuku”**, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010
- ÖZAY İl Han, **“Günışığında Yönetim”**, Alfa Yayınları, İstanbul 1996
- TERRA Ben, KAJUS Julie, **“European VAT Directives, Introduction to European VAT 2016”**, Bölüm 1, IBFD, 2016
- TOLU Abdullah, ŞİMŞEK Arif, **“Katma Değer Vergisinde İndirim”**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002
- ULUDAĞ Ramazan, **“AT ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu”**, Ankara, Ekim 1988
- ÜNAL Oğuz Kürşat, **“Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti”**, Bilge Yayınevi, Ağustos 2006, 4. Basım
- YILDIZ TOKATLIOĞLU, Mircan, **“Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Değerlendirme”**, Alfa 2004

MAKALELER

Ad van Doesum ve Gert-Jan van Norden, **“The Right to Deduct Under EU VAT”**,

International VAT Monitor, Eylül-Ekim 2011

ARSLAN ÖNCÜ Gülay, **“Vergi Hukuku ve Vergi Yargılamasına Avrupa İnsan**

Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları

Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, Türkiye Adalet Akademisi

Dergisi, Ocak 2015, Yıl: 6, Sayı:20

AUJEAN Michel, **“Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future”**, EC

Tax Review, 2012/3

BALCI Beyazıt, **“Avrupa Topluluğunda Ortak KDV Sisteminin Gelişimi ve Son**

Durumu”, Vergi Dünyası, Ağustos 1995, Sayı: 168

BİLİCİ Nurettin, **“Avrupa Birliği ve Türkiye Katma Değer Vergisinin Temel**

Esasları”, Mali Hukuk Dergisi, Eylül-Ekim 1994

BİLİCİ Nurettin, **“Avrupa Birliği’nde Ülkelerarası Mal Hareketleri ve KDV”**,

Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 169, Eylül 2005

BİLİCİ Nurettin, **“Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de KDV Oranları”**, Vergi

Dünyası, Ağustos 1994, Sayı: 156

ÇİÇEK Halit, **“Avrupa Birliği’nde Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve**

Türkiye’ye Olası Etkileri”, Vergi Sorunları, Eylül 200, Sayı 144

GÜÇLÜ Emre Betül, **“Avrupa Birliği’nde KDV Uygulaması – II: İstisnalar”**, e -

Vergi Sorunları, Mart 2012, Sayı: 282

GÜNEŞ Ahmet M., **“Avrupa Birliği Yönergelerinin Doğrudan Etkisi”**, Ankara

Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C 58, S. 2, 2009

- KARABACAK Hakan, **“Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Oran Yapısı”**, Maliye Dergisi, Sayı:147, Eylül-Aralık 2004
- LUX Michael, **“The Invoice in EU Customs and VAT Law: What is There to Consider?”**, Global Trade and Customs Journal, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Hollanda, Cilt: 9, Sayı: 5, 2014, s. 2014
- ÖZ Ersan, ASLAN Mehmet, **“AB’ye Uyum Sürecinde KDV: Uyumlaştırma Çalışmalarının Değerlendirilmesi”**, Vergi Sorunları, Ekim 2005, Sayı: 205
- ÖZ Semih, **“AB KDV Sisteminde Çıkış ve da Varış Yerin de Vergilendirme İkilemi”**, e-Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2012, Sayı: 281
- SOYDAN Billur Yaltı, **“Avrupa Birliği Üveliği’ne Doğru Katma Değer Vergisinde Uyum: Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program ve Mevzuat”**, Vergi Sorunları, Temmuz 2001, Sayı 154
- THİEL Servas van, **“Removal of Indirect Tax Barriers to a Single European Market”** VAT Monitor, Ocak 1990
- UBAY Birol, **“Avrupa Birliği’nde KDV’nin Geleceği”**, Vergi Sorunları, Nisan 2009, Sayı: 283
- UBAY Birol, **“Avrupa Birliği’nde KDV’nin Geleceği”**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2012, Sayı:283
- VAN ARENDONK, Henk, “Editorial: The European Court of Justice and National Courts”, EC Tax Review 2009/3
- VAN PUYVELDE Eric, **“Taxation: ECJ Clarifies Right To Refuse VAT Deduction”**, Europolitics (Daily in English), 22.06.2012, Cuma
- VANISTENDAEL Frans, **“Avrupa Birliği’nin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”**, Çev. Savaş ÇEVİK, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2003, Sayı: 173

YERLİKAYA Gökhan Kürşat, **“Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi**

Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi, Erzincan Hukuk Fakültesi

Dergisi, Cilt XV, 2011, Sayı 1-2

YILDIZ Hayrettin, **“Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları**

Yönünden Hukuki Analizi, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,

2013, Cilt 17, Sayı 3-4

TEZLER, RAPORLAR

“EEC Domestic Tax Barriers and Progress Towards Harmonization,

International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1974

AĞARMIŞ İsmail, **“The VAT System of European Union and Turkey”**, Tilburg

Üniversitesi, Tilburg Hukuk Fakültesi Yüksek Lisans Tezi, 2014, Tilburg

Hollanda, s.51

ANDERSSON Helen, FRANZEN Karolina, **“Value Added Tax: The Right to**

Deduct in Case of Carousel Fraud, Yüksek Lisans Tezi, Jönköping

Üniversitesi, Jönköping Uluslararası İşletme Okulu, Jönköping İsveç 2008

Avrupa Komisyonu, **“Council Regulation No 904/2010 on Administrative**

Cooperation and Combating Fraud in the Field of Value Added Tax,
Official Journal of the European Union L268/1, 2010

Avrupa Komisyonu, Brussels, 28.11.2012 COM(2012) 750 final, Communication

From The Commission, Annual Growth Survey 2013

Avrupa Komisyonu, COM(2011) 815, Communication From The Commission,

Annual Growth Survey 2012

BAYAZITLI Ercan, **“Başkası Adına Düzenlenen Fatura veya Benzeri Belgelerde Gösterilen KDV’nin İndirilip İndirilemeyeceği”**, Vergi Raporu, Yıl: 5, Nisan-Mayıs 1997

BOVARD Ardeshir, **“Public Bodies and VAT Treatment in a Brief look at the Alternatievs Solutions”**, Lund Üniversitesi, İktisat ve İşletme Fakültesi, Yüksek Lisans Tezi, 2013 Lund İsveç

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, **“A Strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market”**, COM(2000) 348 Final, Brüksel, 07.06.2000

ÇAĞAN Nami, **“Toplulukta Vergi Politikası”**, AT ve Türkiye - AT İlişkileri Semineri, TOBB, Ankara, 5-7 Ocak 1988

Devlet Planlama Teşkilatı, **“Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu: Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Entegrasyonlar (AT, NAFTA, PASİFİK) ve Türkiye (AT, EFTA, KEİ, Türk Cumhuriyetleri, EKİT (ECO), İslam Ülkeleri) İlişkileri Özel İhtisas Komisyonu Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu Alt Komisyonu Raporu”**, DPT, Ankara 1995

ERDİNÇ Burcu, **“İdari İşlem Kuramında Yokluk”**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara SBE, Kamu Hukuku ABD, Ankara 2013

TUNÇ Ergül, **“Katma Değer Vergisi’nde İndirim ve İade Uygulamaları (Avrupa Birliği ve Türkiye Karşılaştırması)”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ABD, Ankara 2007

İNTERNET KAYNAKLARI

YILDIRIM Mahmut Bülent, “Takdir Komisyonlarının KDV İndirimlerini

Reddetme Yetkisi”, <http://www.alomaliye.com/2016/06/06/takdir-komisyonlarinin-kdv-indirimlerini-reddetme-yetkisi/>, 10.10.2016

J2M Tax&Legal **“Deduction of VAT by non VAT-registered entities”**

<http://www.french-tax-lawyer.j2m-online.fr/french-vat/deduction-of-vat-by-non-vat-registered-entities/> 23.12.2016

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf
f 19.07.2014

ÖZET

İndirim mekanizması ile, satın alınan mal ve hizmet için ödenen katma değer vergisi, satışı esnasında ödenecek katma değer vergisinden indirilmekte ve bu satış neticesinde doğan değer üzerinden vergi alınmaktadır. Böylece mükellef malı alırken ödemiş olduğu katma değeri indirim konusu yaparak ikinci kez vergilendirmenin önüne geçmektedir. Ayrıca indirim mekanizması sayesinde vergi idaresi, mükelleflerin mal ve hizmet alış verişinin otokontrolünü sağlamakta, vergi kaçakçılığını daha rahat denetleyebilmektedir.

Getirdiği imkanlar dışında Türkiye’de KDVK’nın yürürlüğe girmesinin bir sebebi de, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlaştırmanın sağlanmasıdır. KDVK’da yer alan düzenlemeler, Avrupa Birliği mevzuatıyla karşılaştırıldığında, mükellefin KDV’de indirim hakkından yararlanmasını sınırlamaktadır. Avrupa Birliği, mükelleflerin ekonomik faaliyetleri gereği satın aldıkları mal ve hizmete ait KDV’nin tamamını indirim konusu yapılabilmesini amaçlamıştır. Mükellefiyette, KDV indirimine ilişkin şartlarda, kısmi indirimde getirilen kolaylıklar, Avrupa Birliği’nde mükellefin KDV’nin tamamının indirim konusu yapabilmesine olanak vermektedir. Türkiye’de uygulanan KDVK’da ise, indirim kavramına bakıştan, öngörülen şartlara kadar çeşitli konularda mükellefin KDV’de indirim hakkından yararlanmasını daraltıcı düzenlemeler yer almaktadır.

ABSTRACT

By the mechanism of deduction, value added tax paid for the goods and services purchased are deducted from the value added tax to be paid at sale and the value emerging subsequent to this sale is taxed. Accordingly, value added tax paid by the taxable person is subjected to deduction and an event of double taxation is avoided. Furthermore, thanks to the deduction mechanism, tax authorities assure self-control of the taxable persons' exchange of goods and services and enable more resilient inspection of tax evasion.

In addition to opportunities it presents, another reason for introducing the Law on VAT in Turkey is to enable harmonisation with the European Union legislation. Compared to the European Union legislation, it is observed that arrangements in the Law on VAT limit the taxable persons' right to exercise the right of VAT deduction. European Union has aimed at making all VAT paid by the taxable persons for goods and services purchased for their economic activities subject to deduction. Easements provided in the status of taxability and partial deduction enable the European Union taxable person capable of deducting the entire amount of VAT payment. On the other hand, the Law on VAT applied in Turkey introduces various provisions that restrict taxable persons' exercise of the right of deduction, ranging from the lawmaker's view of deduction to preconditions required.

