

KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİ ŞARTLARINA TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YAKLAŞIMI

TURKEY AND EUROPEAN UNION'S APPROACHES TO CONDITIONS FOR VALUE ADDED TAX DEDUCTION

Hasan ORAL*

Özet: Türkiye’de KDVK’nın yürürlüğe girmesinin en önemli sebebi, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlaştırmanın sağlanmasıdır. KDVK’da yer alan düzenlemeler, Avrupa Birliği mevzuatıyla karşılaştırıldığında, mükellefin KDV’de indirim hakkından yararlanmasını sınırlayıcı düzenlemeler içermektedir. Avrupa Birliği uygulamasında mükelleflerin ekonomik faaliyetleri gereği satın aldıkları mal ve hizmete ait KDV’nin tamamının indirim konusu yapılabilmesi amaçlanmıştır. 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 hakkını daraltıcı düzenlemeler yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği, Katma Değer Vergisi İndirimi

Abstract: Most important 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.

Keywords: Value Added Tax, Europe Union, Value Added Tax Deduction

* Avukat, Dr.

GİRİŞ

Katma değer vergisinin (KDV), harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olduğu ifade edilmektedir.¹ KDV'nin 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 KDV'nin indirim mekanizmasına sahip olması, bu verginin tercih edilmesinde en önemli etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye, 1984 yılında, Avrupa Birliği'nin 6. Konsey Direktifini temel model olarak KDV sistemini uygulamaya koymuştur. Türkiye'de uygulanan KDV Kanunu'nun, matrah, vergiyi doğuran olay, vergilendirme yeri, muafiyet ve istisnalar, indirim hakkı ile ilgili konularda ana hatlarıyla Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatı ile önemli ölçüde uyumlu olduğunu söylememiz mümkündür. Bunun yanında, katma değer vergisi yasası hazırlanırken 6. Direktif temel alınmasına rağmen, Türkiye'nin ve Avrupa Birliği'nin KDV mevzuatında ve uygulamalarında bir takım farklılıklar olduğu görülmektedir.²

Katma değer vergisine ilişkin Avrupa Birliği ile Ülkemizdeki mevzuat ve uygulama farklılıklardan birini, yukarıda KDV Kanunu'nda ana hatları ile uyumlu olduğunu belirttiğimiz indirim mekanizması oluşturmaktadır. Çalışmamızda ülkemizde ve Avrupa Birliği'nde uygulanan KDV indiriminin şartları incelenerek, indirim hakkından yararlanılabilmesi için gereken şartların karşılaştırmalı değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

KDV ile hedeflenen amacın gerçekleştirilmesinin en önemli koşulunun, indirim hakkından mükellefin sağlıklı bir şekilde yararlanması olduğu yaklaşımına sahip olan Avrupa Birliği'nin KDV mükellefi kavramı, gerek mevzuat gerekse Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararlarıyla desteklenerek çalışmamızın ilk bölümünde, Ülkemizdeki KDV mükellefi kavramı ile karşılaştırmalı olarak masaya yatırılacaktır.

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Ahmet Çağan, "Vergi Hukuku", 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 401

² Ergül Tunç, "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. 98

İndirim konusu edilecek mal ve hizmetlerin mükellefiyetle olan ilgisinin kapsamı, KDV indiriminden yararlanabilecek kesimin genişliğinin belirlenmesinde önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. KDV'den indirimi hedeflenen mal ve hizmetlerle, mükellefiyet arasındaki ilişkinin kurulması konusunda Türkiye ve AB'nin yaklaşımı, ikinci bölümün konusunu oluşturacaktır.

Katma değer vergisi indirim mekanizmasından yararlanabilmenin diğer bir şartı, dayanak belgelerin varlığıdır. Bu dayanak belgelerin zorlu şekil şartlarına tabi tutulması, mükelleflerin indirim hakkının kullanılmasına engel olabilmektedir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde KDV'de indirim hakkının kullanılmasına dayanak teşkil eden belgeler açısından bir değerlendirme yapılacaktır.

KDV indiriminin önemli şekil şartlarından birisi de, dönemsellik şartıdır. Dönemsellik şartını, satın alınan mal ve hizmetlere ait KDV'nin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılında indirim konusu yapılabilmesi olarak ifade edebiliriz. Dönemsellik şartının katı kurallara bağlanması, bu haktan yararlanmayı zorlaştırabilmektedir. Dördüncü bölümde KDV indiriminde dönemsellik şartı, KDVK kapsamında ülkemiz açısından ve KDV Direktifi ile ABAD kararları ışığında AB açısından değerlendirmeye çalışacağız.

KDV Kanunu'muz ithal edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılmasını, KDV'nin ödenmiş olması şartına bağlamıştır. Ülkemizde ithal edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için KDV'nin ödenmiş olması şartı, Avrupa Birliği ile farklılık arz etmektedir. Beşinci bölüm, Ülkemizin ve AB'nin bu konudaki yaklaşımına ışık tutmaya çalışacaktır.

Çalışmamızın sonuç bölümünde ise, genel bir değerlendirme yapılarak, Avrupa Birliği ve Ülkemizin KDV indirimi için öngördüğü şartlara ilişkin düşüncelerimiz yer alacaktır.

I. KDV İndirimi Açısından Türkiye'nin ve AB'nin KDV Mükellefiyetine Yaklaşımı

Ülkemizde KDV mükellefiyetine ilişkin düzenleme, KDVK'nun 8. maddesinde yer almaktadır. KDV mükellefi, esas itibarıyla vergiye tâbi işlemleri yapanlardır. Ancak KDVK'nun 8. maddesinde özellik arz

eden bazı işlemler de dikkate alınarak, KDV mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır.³

KDV indirimi açısından mükellef kavramı önem taşımaktadır. Nitekim KDVK'nın 29. maddesinin ilk fıkrasında "Mükellefler, yaptıkları vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler" hükmü ile KDV'de indirim hakkının sadece, KDV mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir.

Başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgeler, mal ve hizmetin gerçek alıcısının kayıtlarda gösterilmesi mümkün görülmediğinden, bu belgelerde gösterilen KDV de, adına belge düzenlenmeyen mal ve hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirilemeyecektir. Bu yaklaşım, elbette ki vergi güvenliğini korumaya yöneliktir. Ancak mükellef ile fatura ve benzeri belgeler arasındaki bağı çok sıkı tutmak, kanun koyucunun KDV indirimi düzenlemesine ilişkin amacının gözetilmesine neden olabilmektedir. Nitekim vergi idaresinin ve Danıştayın

³ 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) Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, e) (Değişik: 5602 - 14.3.2007/m.10/5 (b) - Yürürlük m.12) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
f) At yarışları veya diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler, 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 mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. (Değişik son cümle: 5035 - 25.12.2003/m.6-Yürürlük m.50 b) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir

görüşüne göre, vergi indirimi yapabilmek için başkası adına düzenlenen faturalar, belli koşullar altında son dönemde indirim konusu yapılabilmektedir. Danıştay ve vergi idaresi, kiralanın gayrimenkule ait su, elektrik, doğalgaz faturalarına ilişkin KDV'yi, faturada belirtilen adres ile mükellefin adresi ile örtüşmesi halinde indirim konusu yapabilmemesine imkân tanımaktadır. Ancak bu durum oldukça dar bir alanda tutulmuştur. Danıştay ve vergi idaresi, fatura ve benzeri belgeler kendi adına düzenlenmeyen mükellefin KDV indiriminin kabulüne ilişkin örneklerini çok da fazla arttırmamız mümkün değildir.

KDVK'nın 29 ila 34. maddeleri arasında belirtilmemiş olsa da, KDV mükellefinin indirim hakkından yararlanabilmesi için, indirim konusu edilen KDV'yi beyannameye göstermesi gerekmektedir. Mükellef adına düzenlenen beyanname olmadan, KDV indirimi ülkemizde gerçekleşmemektedir. Aynı şekilde, fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere süresinde kaydedilmemiş olması da, KDV indirimine engel teşkil eden bir durumdur.

Görüldüğü üzere ülkemizde, mükellefiyete ilişkin şekli şartların yerine getirilmemesi KDV 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.

KDV mükellefinin statüden, sıfattan bağımsız olarak tanımlanmasının bazı sonuçları bulunmaktadır. Örneğin, ülkemiz uygulamasından farklı olarak, evlilik müessesesi tüzel kişilikten yoksun olsa dahi, KDV mükellefi sıfatını haiz sayılacaktır.

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 ka-

bul edilmediği için indirim hakkından yararlanılamayacağını belirten Almanya vergi idaresinin taraf olduğu Finanzamt Bergisch Gladbach - Hundt-Eißwein kararı⁴ 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 KDV indirim hakkından yararlanacağını belirtmiştir.

Avrupa Birliği'nde KDV mükellefiyeti bakımından, ülkemiz ile karşılaştırılabileceğimiz bir diğer konu ise, Avrupa Birliği'nin sadece KDV bakımından geçerli olan 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, faturada beraber yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Avrupa Birliği KDV 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 tutardır.⁵ Ülkemizde ise Avrupa Birliği uygulamasından farklı olarak faturalarda KDV kimlik numarası bulunmamaktadır.

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 KDV'yi, beyannameye dayanak teşkil edecek, Direktifi'n ve yasaların öngördüğü şartları taşıyan faturalarla talep edebilecektir.

Ekonomik faaliyetlerde bulunmak üzere mükellef sıfatını resmi olarak edinmek isteyen kişiler yönünden üye devletlere, bu talebin

⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Bergisch Gladbach - Hundt-Eißwein, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı. <http://curia.europa.eu/>

⁵ Michael Lux, "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. 14

reddine ilişkin takdir yetkisi tanınmamıştır. Bu hallerde Katma Değer Vergisi Direktifi'nin üye devletlere tanıdığı 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 devletlerarasındaki işlemlerinin eşitlik temelinde muamele edilmesi şartına bağlı olarak ve üye devletlerarasındaki sınır ötesi 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.⁶ 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,
- başvuru şirketin bu faaliyetleri bilfiil yürütecek teknik olanak, malvarlığı ve mali kaynaklara sahip olmamasının yine aynı duruma yaşanacağına işaret ettiği gerekçeleriyle reddedilmiştir.

ABAD kararında; “...*Üye devletlerin vergi idareleri, şirketlere KDV kimlik numarası tahsis edilmesini salt idarenin görüşünce, şirketin yürütme-yi 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*

⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablessio SIA, C-527/11 Esas Sayılı ve 14.03.2013 Tarihli Kararı, <http://curia.europa.eu/>

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 kanutlar ışığında ve objektif etkenler temelinde kanıtlamış olmadıkça yetkili değildir” diyerek,⁷ KDV kimlik numarası tahsisinin mükellefin KDV yükümlülüğü yönünden kanıt oluşturması 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 ve maddi ödevleri yerine getiren değil, ekonomik faaliyet yürüten kişidir. Avrupa Birliği'nin KDV indirim hakkına ilişkin amacı, mükellefleri ekonomik faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştiren KDV yükünden tamamen kurtarmaktır. Dolayısıyla Avrupa Birliği Adalet Divanının görüşü, mükellefin KDV indirim hakkından yararlanmasına engel teşkil eden, mükellefiyete ilişkin prosedürlerin kaldırılması gerektiği yönündedir. Bu tür prosedürler arasında KDV ortak sisteminin önemli öğelerinden biri olan KDV mükellefiyet tescili ve dolayısıyla KDV kimlik numarası alınması da yer almaktadır.⁸

II. İndirim Konusu Edilecek KDV'ye Ait Mal ve Hizmetlerin Mükellefiyetle İlgili Olması Açısından Ülkemizin ve AB'nin Yaklaşımı

Ülkemizde indirim konusu edilecek KDV'ye ait mal ve hizmetlerin, indirim konusu yapılacak mükellefiyetle ilgili olması şartı, KDVK'nun 29. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK'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 KDV'de indirim hakkının sadece, KDV mükelleflerine ait olduğunu açıkça belirtmiştir. Kanun'un bu hükmünden çıkardığımız

⁷ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablesio SIA, C-527/11 Esas Sayılı ve 14.03.2013 Tarihli Kararı, (19. Paragraf), <http://curia.europa.eu/>

⁸ 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

bir diğer sonuç ise yüklenilen KDV'nin mükellefiyeti doğuran faaliyetle ilgili olması gerektiğidir.

Vergi idaresi, Danıştayın görüşüne paralel ve 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.

Türk vergi idaresi ve Danıştay, mükellefiyetle ilgili olması halinde, bazı durumlarda başkasına ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV indirimine karşı çıkmamaktadır. Örneğin işyerindeki eski kiracının abone olduğu su, elektrik, doğal gaz vb. faturalar eski kiracı adına gelmektedir. Mükellefin bu faturalara ilişkin KDV'de 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 KDV hiçbir koşulda indirim konusu edilememektedir. Örneğin bürosunda kullanılmak üzere iktisap edilen bilgisayara ait KDV'yi indirim konusu yapan avukatın, vergi idaresince bu bilgisayarı evinde kullandığının tespiti halinde, indirim konusu yapılan KDV'nin iadesi, vergi idaresi tarafından avukattan talep edilecektir.

İndirim konusu edilecek KDV'ye ait mal ve hizmetlerin mükellefiyetle ilgili olmasına ilişkin KDV indirimi hakkında yararlanılabilmek şartı, Avrupa Birliği'nde farklı düzenlenmiştir. Öncelikli fark, Avrupa Birliği'nin konuya ilişkin mükellefiyetle sınırlı bir yaklaşıma sahip olmamasıdır. Katma Değer Vergisi Direktifi, "mükellefiyetle 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 “mükellefiyetle ilgili” kavramına nazaran Katma Değer Vergisi Direktifi'nde belirtilen ekonomik faaliyet, mükellefin daha çeşitli mal ve hizmete ait KDV'yi indirim konusu yapabilmesine imkân sağlamaktadır. Örneğin serbest meslek mensubunun ekonomik faaliyeti nedeniyle satın almış olduğu otomobile ait KDV'yi indirim konusu yapabilmesi Avrupa Birliği'nde mümkündür. Ülkemizde ise serbest meslek mensubunun satın aldığı otomobile ait KDV'yi indirim konusu yapamamaktadır, ancak gelir vergisi yönünden belli koşulların varlığı halinde otomobilin gider gösterilmesi mümkündür.

Ülkemizdeki mevzuata benzer şekilde, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesi KDV'nin 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 KDV'yi indirim konusu yapmak istemesi ancak vergi idaresinin indirimi reddetmesi üzerine, önemli gördüğümüz Lennartz prensibi olarak bilinen ilkeyi oluşturmuştur.⁹ 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, bu kullanımdan kaynaklı vergi ayrıca tahakkuk ve tahsil edilecektir.

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

⁹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz – Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı, <http://curia.europa.eu/>

önüne geçilmiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellefin ticari malvarlığının bir parçasını oluşturan, ancak mükellefin kendisinin veya müstahdemlerinin kişisel kullanımına da açık olan taşınmazlar üzerinde KDV indirim hakkı, kısmi indirim şeklinde kullanılacaktır. 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, ABAD'ın bu yeni düzenleme karşısında ve vaka özelinde nasıl değerlendirmeler yapacağı henüz bilinmemektedir.

Lennartz prensibinin, Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168. maddesine eklenen (a) fıkrasına rağmen, ABAD'ın Lennartz kararında oluşturduğu değerlendirme ölçütlerinin geçerliliğini ifade etmek gerekir. Nitekim Avrupa Birliği Adalet Divanı sonraki kararlarında bu ölçütlere atıfta bulunmaya devam etmiştir. Bu konuda X- Hollanda Maliye Müsteşarlığı kararı¹⁰ 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, kanıtların diğer hususların yanı sıra bu malların niteliği ve malların iktisabı ile mükellefin ekonomik faaliyetlerinde kullanılmaları ara-*

¹⁰ Avrupa Birliği Adalet Divanı, X (kararda adı X olarak geçiyor) - Hollanda Maliye Müsteşarlığı, C-334/10 Esas sayılı ve 19.07.2012 Tarihli Kararı.

sında geçen süre gibi öğeleri de içerdiği dikkate alınmalıdır"¹¹ denilerek bu yönden yapılacak değerlendirmenin objektif ölçütlere dayanması gerektiğini hatırlatmıştır.

III. KDV İndirimine Dayanak Teşkil Edecek Belgelere Türkiye'nin ve AB'nin Yaklaşımı

1. Türkiye'nin KDV İndirimine Dayanak Teşkil Edecek Belgelere Yaklaşımı

Mevzuatımızda KDV indirim hakkından yararlanmak isteyen mükelleflere ilişkin önemli şekil şartları getirilmiştir. Bu şekil şartlarından birisi, indirim konusu yapılacak KDV'nin 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 gösterilmesi gerekmekte 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. KDV'nin fatura ve benzeri belge üzerinde gösterilmesi ile satıcının beyan edeceği KDV ile alıcının indirim konusu katma değer vergisi arasında oluşabilecek miktar uyumsuzluğu önlenmiş olacak, ödenmesi gereken KDV'nin, belgeler üzerinden denetim ve kontrolü kolaylaşacaktır. Ayrıca alıcı ödemiş olduğu ve indirim konusu yaptığı KDV'yi bu belgelerle ispat etmiş olacaktır.

KDV indiriminde kullanılmak üzere alınan, ancak kaybedilen ya da okunamayacak hale gelen ya da üzerinde KDV gösterilmeyen fatura, benzeri belgeler ve gümrük makbuzunun akıbeti ülkemizde halen tartışma yaratmaktadır. Kanımızca KDV indiriminin bir hak olduğu düşüncesi öne alınarak, bu hakkın kullanımına ilişkin şekli kurallar mükellef lehine esnekleştirilmelidir.

¹¹ Avrupa Birliği Adalet Divanı, X - Hollanda Maliye Müsteşarlığı, C-334/10 Esas Sayılı ve 19.07.2012 Tarihli Kararı (Paragraf 23), <http://curia.europa.eu/>

2. ABAD'ın, KDV İndirimine Dayanak Teşkil Edecek Belgelere Yaklaşımı

Avrupa Birliği'nde fatura ve benzeri belgelerin varlığı gibi şekli şartlara ilişkin düzenlemeler, farklılık içermektedir. Zira Avrupa Birliği'nde KDV'de 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 KDV'yi, faaliyetleri nedeniyle doğan KDV'den indirim hakkına sahip olacaklardır. Bu nedenle KDV indirim hakkından yararlanacak kişinin KDV mükellefi olması ve KDV mükellefinin ekonomik faaliyetleri neticesinde ödemiş olduğu KDV'yi indirim konusu yapması, KDV'de indirim hakkının esasa ilişkin şartlarını oluşturmaktadır. KDV indirim hakkından yararlanacak kişinin faaliyeti nedeniyle doğan KDV'yi dayanak belge ile ispat etmesi, KDV indirim hakkını beyanname ile talep etmesi, KDV indirim hakkını belirli bir dönem içerisinde talep edebilmesi gibi şartlar ise KDV'de indirim hakkının şekli şartlarını oluşturmaktadır. ABAD vermiş olduğu kararlarında esasa ilişkin şartları, KDV'de indirim hakkının doğmasını sağlayan şartlar; şekli şartları ise, KDV 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 kararında¹² KDV 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 KDV indirim hakkını kullanması için öngördüğü bazı şekil şartları yerine getirilmemiştir. Mükellefin bu kalemleri kapsayan KDV beyannameyi sunmasının ardından gelir

¹² Avrupa Birliği Adalet Divanı, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi, C-590/13 Esas Sayılı ve 11 Aralık 2014 Tarihli Kararı, <http://curia.europa.eu/>

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 getirmiş olmasa dahi esasa ilişkin şartları karşılamış olmasıyla indirim hakkına konu olacağı yönündedir" görüşünü ifade etmiştir.¹³

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 KDV 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, ABAD'ın başka kararlarında da, KDV indiriminde getirilen şekli şartlarının etkisini nitelendirmek amacıyla kullanılmıştır. Bu duruma örnek olarak ABAD'ın EMS-Bulgaria Transport OOD - Direktor na Direksia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' Plovdiv kararını gösterebiliriz.¹⁴ ABAD söz konusu kararında şekli şartların, esasa ilişkin şartların değerlendirilmesi yönünden etkisini dönemsellik bağlamında değerlendirmiştir. Bulgar şirketi, vergi idaresinden KDV indirimi talebinde bulunmuş, vergi idaresi KDV yasası gereğince öngörülen dönemin geçirildiği gerekçesiyle bu talebi reddetmiştir. Ortaya çıkan uzlaşmazlık sonucunda ABAD, şekli şartların amacına uygunluğu ve mükellefin indirim hakkını kullanmasını uygulamada engellemeye ölçütlerini hatırlatmıştır. ABAD söz konusu kararın 62. paragrafında *"Vergi makamları, mükellef*

¹³ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi, Kararı (Paragraf 38), <http://curia.europa.eu/>

¹⁴ Avrupa Birliği Adalet Divanı, EMS-Bulgaria Transport OOD - Direktor na Direksia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' Plovdiv, C-284/11 Esas Sayılı ve 12.08.2012 Tarihli Kararı, <http://curia.europa.eu/>

lefin 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 KDV 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 KDV indirimi için şekli şartların tamamen önemsiz olmadığını, ancak şekli şartların, gerçekleşen esasa ilişkin şartlara rağmen, mükellefin KDV indirimi hakkını kullanılmasına engel olabilecek ek şartlar getiremeyeceğini vurgulamaktadır.

3. Bazı Üye Devletlerin KDV İndirimine Dayanak Teşkil Edecek Belgelere Yaklaşımı

Avrupa Birliği üye devletlerinden İngiltere, belgelerin varlığını, KDV 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 KDV’nin indirim konusu yapılabilmesini, mükellefin Kanun’da öngörülen belgelerle tevsiğine bağlamıştır.

İngiltere Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 102 (b) maddesi ise, otomobillere ait KDV indiriminin ön koşulunu düzenlemiştir. Buna göre, otomobil üzerinden alınan KDV indirim hakkının önkoşulu, ödenecek verginin tutarını gösteren belgedir.

Almanya'da ise KDV indirimi için belgelendirme şartı, 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 KDV 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 olduğu ve ödemenin yapıldığı an itibarıyla yararlanılması mümkündür denilmektedir.

Ayrıca Almanya Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 4. fıkrasında, KDV indiriminden yararlanma hakkı, faturanın ibrazına ve ödemenin yapılmasına bağlanmıştır.

Fransa'da KDV indiriminin belge şartına bağlandığı düzenleme, Genel Vergi Kanunu'nun 271. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddesinin ikinci fıkranın 1/a bendine göre, Kanun'daki hükümlere uygun olarak düzenlenen faturada KDV'nin yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddenin ikinci fıkrasının ikinci bendine göre mükellefler, Kanun'da belirtilen faturalara, ithalatçı mükellefler ise ithalat beyanına sahip değıllerse, KDV'yi indirim konusu yapamayacaklardır. Topluluk içi satın almalar için KDV indirimi, yalnızca Kanun'da belirtilen tüm verileri içeren ve Topluluk Yönetmeliğine uygun olarak düzenlenmiş faturalara mükellef sahipse gerçekleşebilir. Hükmün devamında ise Topluluk içi satın almalara ilişkin olarak düzenlenen faturalarda KDV'nin belirtilmemiş olması halinde KDV indiriminin durumu düzenlenmiştir. Buna göre faturada KDV'nin gösterilmemesi halinde, mükellefin KDV indirimi, Kanun'da belirtilen idari para cezası mükellefe uygulanması kaydıyla kabul edilecektir.

Görüldüğü üzere, ülkemizde olduğu gibi üye devletlerde de KDV indiriminin kabulü için fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi şart olarak öngörülmüştür. Ancak Avrupa Birliği üye devletlerindeki düzenlemelerde belgelerde KDV'nin yer alması, indirim hakkının şartı değil, KDV'nin varlığının ispatı olarak öngörülmüştür. Ülkemizdeki gibi KDV'nin indiriminin reddine neden olabilecek bir düzenleme ve uygulama, Avrupa Birliği üye devletlerinde görülmemektedir.

Ülkemizde KDV indirimi hakkından yararlanabilmek için öngörülen fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin gösterilmesi zorunluluğunun,

bu haktan yararlanmayı zorlaştırıcı 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 veya hizmet ifasından itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş fatura, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

IV. KDV İndiriminde Dönemsellik Şartına Türkiye'nin ve AB'nin Yaklaşımı

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. Danıştayın görüşü de, fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere takvim yılının sonuna kadar kaydedilmemesi halinde, mükellefin KDV indirim hakkını yitireceği yönündedir.¹⁵

Avrupa Birliği'nde de, KDV indirim hakkının kullanılmasına süre yönünden sınırlama getirilmiştir. Zira bu hakkın süreye tâbi olmadan

¹⁵ Danıştay 11. Dairesi, 1999/5274 E., 2000/3491 K. ve 27.09.2000 Tarihli Kararı

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, KDV 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.

ABAD, KDV indirim 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.

ABAD'ın, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck kararı konumuza ışık tutacak niteliktedir.¹⁶ 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 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 KDV 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

¹⁶ Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH – Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, C-152/02 Esas Sayılı ve 29.04.2004 Tarihli Kararı, (Paragraf 38), <http://curia.europa.eu/>

hakkını ilgili vergi dönemi içinde kullanmamışsa, tacire indirim için ek süre tanınabilecektir.

Görüleceği üzere Avrupa Birliği'nden farklı olarak, ülkemizde KDV 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 indirimini haklarından yararlanmalarını zorlaştırabilmektedir. Avrupa Birliği Direktiflerinde ve ABAD kararlarında KDV'nin, 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.

V. İthalatta KDV İndirimine Türkiye'nin ve AB'nin Yaklaşımı

Ülkemizde ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin 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 KDV'yi, (b) bendinde ise, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirim konusu yapabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Madde hükmü incelendiğinde fark edileceği üzere, yurt içi teslim ve hizmetlerde KDV indirim 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.

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 ödemediği yahut ödemekle yükümlü bulunduğu KDV 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 KDV'nin

ödenmiş olması gerekmemektedir. Bu nedenle, henüz ödenmemiş olan ama indirim hakkının kullanılabilceği KDV tutarları da, aynı KDV beyannamesinde belirtilebilir.

Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168 (e) hükmüne rağmen üye devletlerin, mükellefin ithalattan kaynaklı KDV 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 Davası'dır.¹⁷ 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 şirketin KDV beyannamesinde KDV'nin tamamı indirim konusu edilmiştir. 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 hükmü¹⁸ mükelleflerin "ithal edilen mallar yönünden ödeme yükümlülüğü bulunan veya ödenmiş" KDV tutarları için indirim hakkına sahip olduğunu ifade etmektedir.

ABAD 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 henüz ödenmemiş tutarlar için de indirim hakkına sahip olduğunu açıkça ifade ettiğini vurgulamıştır.

ABAD, 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 yü-

¹⁷ 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, <http://curia.europa.eu/>

¹⁸ Yürürlükteki Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 168(e) maddesi, <http://curia.europa.eu/>

kümlülüğü bulunan" ibaresini Altıncı Direktif'in Madde 17 hükmünden çıkartmak suretiyle bu yönde düzenleme yapabileceğini öncelikle ifade etmek gerekir" diyerek indirim hakkının doğması için KDV'nin ödenmiş olması gerekmediğini, Direktiflerin bu konuyu net bir şekilde düzenlediğini ifade etmiştir.

KDV Direktifi ve ABAD kararları, ithalatta gerçekleşen KDV'nin ödenmiş olup olmadığına bakmadan, mükelleflerin indirim hakkına sahip olduğunu açıkça vurgulamaktadır. Oysa Türkiye'de, KDVK'da belirtilen düzenleme ile ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, KDV'nin ödenmiş olması zorunluluğu getirilmiştir. İthalatta KDV indiriminden yararlanma konusunda, AB ile karşılaştırıldığında ülkemizdeki düzenlemenin, mükellef aleyhine olduğunu söylememiz mümkündür.

SONUÇ

Mükellefler üzerinde otokontrol mekanizması kuran, mükerrer vergilendirmeyi önleyen indirim mekanizması ile KDV, ülkemiz yanında başka birçok ülkede de uygulanmaktadır. 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.

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 sıfatını haiz olmaktadır. ABAD karar-

ları "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. Bu çerçevede ABAD, KDV kimlik numarasının yokluğunun, mükellefin indirim hakkını kullanmasına engel teşkil edemeyeceğine de hükmetmiştir. Avrupa Birliği'nde KDV mükellefine, ülkemizdeki düzenlemelerin aksine, "vergi idaresine karşı şekli ödevleri yerine getiren kişi" olarak değil, "ekonomik faaliyet yürüten kişi" olarak yaklaşılmaktadır.

Mükellef kavramına yaklaşım gibi, mükellefiyetle ilgili olması kavramına yaklaşımda da bazı farklılıklar bulunmaktadır. İndirim konusu edilecek KDV'ye 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, "mükellefiyetle ilgili" kavramı yerine "ekonomik faaliyet" kavramını tercih etmektedir. Böylece mükellefler AB'de, Türkiye'ye nazaran daha geniş çeşitte mal ve hizmete ait KDV'yi indirim konusu yapabilmektedir.

Karşılaştırma konusu yaptığımız bir diğer konu da, indirimi yapılacak KDV'nin fatura veya benzeri vesikalarda gösterilmesi zorunluluğuna ilişkindir. Ülkemizde, fatura ve benzeri vesikalarda verginin ayrıca gösterilmemesi yahut fatura ya da benzeri belgenin bulunmaması halinde, mükellef mal ve hizmetlere ait KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. ABAD'a 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.

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 imkân vermektedir. Dolayısıyla AB ülkelerinde indirim hakkını ilgili vergi döneminde kullanamayan bir mükellefe indirim için ek süre tanınarak, KDV indiriminden yararlanması sağlanmaktadır.

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, 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 imkânı bulunmaktadır.

Ülkemizde KDVK'da yer alan düzenlemeler, Avrupa Birliği mevzuatıyla karşılaştırıldığında, mükellefin KDV'de indirim hakkını sınırlamıştır. Avrupa Birliği uygulamasında, mükelleflerin ekonomik faaliyetleri gereği satın aldıkları mal ve hizmete ait KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilmektedir. 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 gerekir. 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 nitelendirilmesi gerekir. 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 faaliyetlerinden doğan KDV'nin tamamını indirim konusu yapılabilmesine imkân sağlayan düzenlemeler olduğu vurgusunu yapmaktadır. 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 yilsonuna kadar işlenmeyerek sürenin kısa da olsa aşılıyor 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.

Kaynakça

- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Ahmet, "Vergi Hukuku", 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010
- 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
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, Finanzamt Bergisch Gladbach - Hundt-Eßwein, C-25/03 Esas Sayılı ve 21.04.2005 Tarihli Kararı. <http://curia.europa.eu/>
- 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
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, Valsts ieņēmumu dienests - Ablessio SIA, C-527/11 Esas ve 14.03.2013 Tarihli Kararı. <http://curia.europa.eu/>
- 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
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, Hansgeorg Lennartz - Finanzamt München III, C-97/90 Esas Sayılı ve 11.07.1991 Tarihli Kararı. <http://curia.europa.eu/>
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, X (kararda adı X olarak geçiyor) - Hollanda Maliye Müsteşarlığı, C-334/10 Esas Sayılı ve 19.07.2012 Tarihli Kararı
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, Idexx Laboratories Italia Srl - İtalyan Gelir İdaresi, C-590/13 Esas Sayılı ve 11 Aralık 2014 Tarihli Kararı. <http://curia.europa.eu/>
- 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. <http://curia.europa.eu/>
- Avrupa Birliği Adalet Divanı, Terra Baubedarf-Handel GmbH - Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, C-152/02 Esas Sayılı ve 29.04.2004 Tarihli Kararı, (Paragraf 38). <http://curia.europa.eu/>
- 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. <http://curia.europa.eu/>