

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE AVRUPA
BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNE UYUMU**

Yüksek Lisans Tezi

Can GERÇEK

Eskişehir 2023

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE AVRUPA
BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNE UYUMU**

Can GERÇEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Doğan Gökbel

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2023

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Can GERÇEK'in " Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi ve Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumu" başlıklı tezi 06 Temmuz 2023 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Kamu Hukuku Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.**

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Doç. Dr. Doğan GÖKBEL**

Üye : **Doç. Dr. Ahmet TEKİN**

Üye : **Dr. Öğr. Üy. Şerife YILDIZ AKGÜL**

..

Prof. Dr. Saime ÖNCE

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ VE AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNE UYUMU

Can GERÇEK

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2023

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Katma değer vergisi; harcamalar üzerinden alınan, kullanma veya tüketme amacı taşıyan ve neredeyse her mala ve hizmete uygulanan bir vergidir. Ülkemiz, Avrupa Birliği'ne yaptığı üyelik başvurusu sonrası genel olarak vergi sistemini ve bu kapsamda katma değer vergisi sistemini Birlik mevzuatı doğrultusunda düzenleme ve uyumlaştırma yükümlülüğü altına girmiştir. Zira Avrupa Birliği'ne tam üyelik amacı taşıyan Türkiye, müzakere fasıllarından biri olan ve içerisinde katma değer vergisini de bulunduran vergi faslındaki hususlara ilişkin uyumlaştırmayı gerçekleştirmeden üye devlet statüsünü kazanamaz. Bu nedenle çalışmada, Türk vergi sisteminde katma değer vergisine ilişkin temel düzenlemeler irdelenecek ve daha sonra Avrupa Birliği katma değer vergisi sistemine ve uygulamasına, Avrupa Birliği Adalet Divanı kararları çerçevesinde yer verilecektir. Son olarak ise her iki vergi sistemindeki benzer ve farklı yönler inceleme konusu yapılarak ülkemizin Avrupa Birliği'ne olası tam üyeliği için katma değer vergisi yönünden atılması gereken hukuki adımlar diğer bir deyişle uyumlaştırmaya yönelik gerçekleştirilmesi zaruri hususlar temel seviyede aydınlatılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Vergi sistemi, Katma değer vergisi, Avrupa Birliği,

Uyumlaştırma, Avrupa Birliği Adalet Divanı.

ABSTRACT

VALUE ADDED TAX IN THE TURKISH TAX SYSTEM AND HARMONIZATION WITH THE EUROPEAN UNION VALUE ADDED TAX SYSTEM

Can GERÇEK

Department of Public Law

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, 2023, June

Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

Value added tax is a tax levied on expenditures, aimed for use or consumption, and applied to almost all goods and services. Following our country's membership application to the European Union, Türkiye has been under the obligation to regulate and harmonize its tax system generally and the value added tax system in accordance with the Union legislation. Because Türkiye, which aims to become a full member of the European Union, cannot gain the status of a member state without harmonizing the points in the tax chapter, which is one of the negotiation chapters and includes the value added tax. Therefore, in this study, the basic regulations regarding value added tax in the Turkish tax system will be analyzed and then the European Union value added tax system and its application will be examined within the framework of the decisions of the Court of Justice of the European Union. Finally, the similarities and differences in both tax systems will be examined and the legal steps to be taken in terms of value added tax for the possible full membership of our country to the European Union, in other words, the issues that need to be realized for harmonization will be enlightened at a basic level.

Keywords: Tax system, Value added tax, European Union, Harmonization,

Court of Justice of the European Union.

TEŞEKKÜR

Öncelikle bu güzel topraklarda bağımsız, özgür ve onurlu bireyler olarak yaşamamızı sağlayan ve ülkemizin muasır medeniyetler seviyesinin üzerine çıkarılması hedefini koyarak çağdaşlaşma yolunda adımlar atan Ulu Önder Mustafa Kemal Atatürk, silah arkadaşları ve şehitlerimize saygı, sevgi ve şükranlarımı sunuyorum.

Bu tezi düşünüp, hazırlayıp, sizlerle paylaşabiliyorsam, cumhuriyetin bizlere hediye ettiği aydınlık değerlere ve kurucu ilkelerimize çok şey borçlu olduğumu vurgulamak isterim...

Yüksek lisans sürecinin her aşamasında, bilgisi, birikimi ve tavsiyeleri ile iyi bir hukukçu olma yolunda her zaman yanımda olan Doç. Dr. Doğan Gökbel Hocama, eğitim hayatım boyunca beni destekleyen ve bugünlere gelmemi sağlayan bütün hocalarıma ve çalışma hayatımda bana destek olan üstatlarıma teşekkür ediyorum.

Son olarak bugünlere gelmemde en büyük emeğe sahip olan annem Müge ile babam Burak'a, aileme ve dostlarıma teşekkürü borç bilirim.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Can GERÇEK

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ	3
1.1. Vergilerin Sınıflandırılması	3
1.1.1. Gelirden alınan vergiler	7
1.1.2. Servetten alınan vergiler	10
1.1.3. Harcamalardan alınan vergiler	12
1.2. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi	15
1.2.1. Katma değer vergisinin hukuk sistemimize girişi.....	17
1.2.2. Konu.....	18
1.2.3. Mükellef.....	20
1.2.4. Vergiyi doğuran olay	22
1.2.5. Matrah.....	23
1.2.6. Oranlar	25
1.2.7. İndirimler	25
1.2.8. İstisnalar.....	28
1.2.9. Vergilendirme usulü	29

1.2.10. Vergilendirme dönemi ve beyan esası	30
1.2.11. Tarh işlemleri	30
1.2.12. Ödeme	31
İKİNCİ BÖLÜM.....	32
2. AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ	32
2.1. Avrupa Birliği Hukuku	33
2.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Gelişimi	37
2.2.1. Katma değer vergisinin tarihsel gelişimi	37
2.2.2. Katma değer vergisi uyumlaştırması	39
2.3. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemi	49
2.3.1. Konu.....	52
2.3.2. Vergiye tabi işlemler.....	54
2.3.3. Vergiye tabi işlemlerin yeri	55
2.3.4. Mükellef.....	56
2.3.5. Vergiyi doğuran olay	61
2.3.6. Matrah.....	62
2.3.7. Oranlar	65
2.3.8. İndirimler	66
2.3.9. Mükelleflerin ve vergilendirilemeyecek belirli kişilerin ödevleri	70
2.3.10. İstisnalar.....	73
2.3.11. Özel düzenlemeler	78
2.3.12. Derogasyonlar	79
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	80
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNE UYUMU	80
3.1. Avrupa Birliği- Türkiye İlişkileri.....	80
3.1.1. Adaylık dönemi.....	80
3.1.2. Müzakere dönemi	82

3.2. AB Raporları ve Kalkınma Planları Çerçevesinde Türkiye'nin AB Müktesebatı ile KDV Uyumlaştırması	84
3.2.1. 1998-2004 Türkiye Raporları	84
3.2.2. 2005-2014 Türkiye Raporları	86
3.2.3. 2015-2022 Türkiye Raporları	86
3.2.4. 10. ve 11. Kalkınma Planları ve KDV	87
3.3. Türk Vergi Sisteminde KDV ile Avrupa Birliği Sisteminde KDV'nin Karşılaştırılması	88
3.3.1. Hukuk sistemleri	90
3.3.2. KDV'nin gelişimi ve KDV mevzuatları	92
3.3.3. Konu.....	93
3.3.4. Mükellef.....	95
3.3.5. Vergiyi doğuran olay	96
3.3.6. Matrah.....	97
3.3.7. Oranlar	98
3.3.8. İndirimler	99
3.3.9. İstisnalar.....	101
3.3.10. Diğer hususlar	104
SONUÇ	105
KAYNAKÇA.....	109

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABİHA	: Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
KDV	: Katma değer vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel tüketim vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türkiye, o dönemki adı AET olan AB'ye 1959 senesinde yaptığı üyelik başvurusundan itibaren birçok unsurun yanında hukuk ve dolayısıyla vergi sistemini de söz konusu topluluğa göre düzenleme girişimindedir. Bu kapsamda vergi çeşitlerinden birisi olan ve günümüzde oldukça önemli bir yere sahip olan KDV'nin de AB mevzuatına uygun bir şekilde uyumlaştırılması gerekir. Bu kapsamda tezde, Türk KDV sisteminin AB KDV uygulamasına uyumu ABAD kararlarının da yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

Türk vergi hukukunda KDV; harcamalar üzerinden alınan, ticari, zirai ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetleri, her türlü mal ve hizmet ithalatını ve KDVK'da sayılan faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri konu edinen bir vergi türüdür. AB vergi hukukunda ise KDV; genel, geniş tabanlı, malların ve hizmetlerin katma değeri üzerinden hesaplanan ve AB içerisindeki hemen hemen bütün kullanım veya tüketim için satın alınan mallara ve hizmetlere uygulanan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergidir.

Ülkemizin olası AB tam üyeliği halinde, AB KDV sistemine ve mevzuatına uyum sağlanması önemli ve hatta zorunludur. Nitekim müzakere süreci kapsamında vergi faslı dahil çok sayıda fasıla ilişkin uyumlaştırma sağlanmadan Türkiye'nin üye devlet statüsünü kazanması mümkün değildir.

KDV'nin kapsamının gerek Türkiye'de gerek AB üye ülkeleri nezdinde oldukça geniş olması nedeniyle tez kapsamında her konuya değinmek mümkün olmayacaktır. Nitekim ülkemizin yargısal içtihatları yanı sıra KDVK uygulamasını incelemek veya AB üye devletlerinin ülke bazında KDV uygulamasını irdelemek tezin konusunun aşılmasına sebebiyet verecektir.

Yukarıda bahsi geçen nedenlerle çalışmada KDV açısından Türkiye için temel metin olan ve AB uyumlaştırmaları çerçevesinde yürürlüğe konan 3065 sayılı KDVK ile AB üye ülkelere KDV konusunda esas kuralları koyan 2006/112/EC Direktifi'nin temel hükümlerine değinilerek ve yalnızca ilgili ABAD kararlarına yer verilerek her iki vergi sistemi açısından bir karşılaştırma yapılacaktır.

Tezi diğer çalışmalardan ayıran yönleri; AB KDV sisteminin ABAD içtihatları ile aydınlatılacak olması ve konunun hukuki yönden ele alınacak olmasıdır. Böylece AB KDV uygulamasının teorik ve pratik yönü anlaşılacak ülkemizin AB'ye tam üye olması halinde KDV konusunda hukuki yönden atılması gereken adımların en azından temel seviyede anlaşılması sağlanmaya çalışılacaktır.

Sonuç olarak çalışmada; ilk bölümde vergiler sınıflandırılarak KDV'nin vergi tasnifinde hangi bölümde yer aldığı irdelenecek ve Türk vergi sisteminde KDV, KDVK hükümleri çerçevesinde anlatılacaktır. İkinci bölümde ise benzer şekilde ilk olarak AB hukukundan kısaca bahsedilerek KDV'nin AB nezdinde tarihi, uyumlaştırma süreci ve 2006/112/EC sayılı Direktif hükümleri ile ABAD kararlarından yararlanılarak AB KDV sistemi incelenecektir. Son bölümde ise Türkiye ile AB ilişkilerine kısaca yer verilerek, AB raporları çerçevesinde ülkemizin KDV uyumlaştırma sürecine AB gözü ile bakılacak ve son olarak ülkemiz KDV kuralları ile AB KDV kuralları karşılaştırılarak farklılıklar gün yüzüne çıkarılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

Tezin konusu olan Türk vergi sisteminde Katma değer vergisinin (KDV) Avrupa Birliği (AB) KDV sistemine uyumu hususuna geçmeden ilk olarak Türk vergi sisteminin ve Türk vergi sisteminde KDV hükümlerinin genel olarak anlaşılması önemlidir. Bu sebeple aşağıdaki başlıklarda ilk olarak vergilerin sınıflandırılmasından bahsedilecek ve yapılacak sınıflandırma doğrultusunda gelirden alınan vergiler, servetten alınan vergiler ve son olarak içerisinde KDV'nin de bulunduğu harcamalardan alınan vergiler kısa bir şekilde izah edilecektir. Daha sonra ise bahsi geçtiği gibi harcamalardan alınan vergilerden birisi ve hatta Hazineye sağladığı katkı açısından en önemlisi¹ olduğu söylenebilecek olan KDV yine genel hatlarıyla açıklığa kavuşturulmaya çalışılacaktır.

1.1. Vergilerin Sınıflandırılması

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda mal üretip hizmetleri gerçekleştirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır². Bu düzenli mali kaynaklara ulaşmak için asıl araç vergilerdir. Diğer bir deyişle vergi, devletin asli gelir kaynağıdır. Zira devlet, vergi gelirleri ile kendi mevcudiyetini sürdürür ve vatandaşların ihtiyaçlarını karşılar.

Vergi, “kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin, vergileme yetkisine dayanarak ve tek taraflı olarak, kişilerin gelir ve servetlerinden, cebren aldığı ekonomik değer” şeklinde tanımlanabilir³. Kamu ihtiyaçları için gelir oluşturmak adına yasama organı tarafından takdir edilen zorunlu bir katkı veya devleti desteklemek için kişiler ve mülkiyet üzerine yüklenen zorunlu külfet ve genel olarak ne isimle adlandırılırsa adlandırılınsın devletin kullanımı veya hizmeti için mükelleflere idare tarafından empoze edilen herhangi bir katkı şeklinde yapılacak bir tanım da vergiye işaret eder⁴.

¹Detaylı bütçe istatistikleri için: http-1: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.04.2023)

²G. Erkin (2013). Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisi. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8 (Özel) <https://dergipark.org.tr/tr/pub/jyasar/issue/19146/203187> (Erişim tarihi 16.01.2023), 1112.

³http-2: <https://www.gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> (Erişim Tarihi 15.01.2023)

⁴R. S. Smith (2008). *West's Tax Law Dictionary*. (1. Baskı), Minnesota: West Pub. Co., 1046-1047.

Vergiler, belirli sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak adına ekonomiyi yönlendirmede kullanılabilir⁵. Nitekim vergi, kamu gelirlerini toplamada ve kamu harcamalarının finansmanında esas araç olup aynı zamanda ekonomik ve sosyal politikaları tasarlamada da kilit rol oynar⁶. Herhangi bir verginin temel amacının gelir üretmek olduğu ve birçok ülkenin ana gelirinin temel kaynağının vergi olduğu söylenebilir⁷. Son olarak verginin önemini gösterebilecek en önemli hususlardan birisi, uluslararası alanda mutlak iktidarların sınırlandırılması için mücadele edilen ve ulusların meclislerinde kazanılan ilk yetkinin vergi yetkisi olması ve Türkiye açısından ise TBMM'nin ilk yürürlüğe koyduğu kanunun bir vergi kanunu olarak karşımıza çıkmasıdır⁸.

Belirli bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergiler ile vergi benzeri kamu gelirlerinin bütününe vergi sistemi denir.⁹ Vergi sistemi kısaca, bir ülkede uygulanan vergilerin bütünü şeklinde de tanımlanabilir.¹⁰ Dar anlamda vergi sistemi, merkezi idare tarafından tahsil edilen vergi ve vergi benzeri gelirleri kapsarken; geniş anlamda vergi sistemi ise merkezi idarenin yanı sıra yerel yönetimler veya diğer bazı kamu kurumları tarafından tahsili kabul edilmiş vergi ve vergi benzeri ödemeleri bünyesinde bulundurur¹¹. Nitekim bu sistem, vergiler bütünü ile birlikte devlete yapılan zorunlu ödemeleri temsil etmesinin yanı sıra verginin yasal olarak belirlenmesi, yapılış esası ve tahsil şekli de vergi sistemini oluşturan parçalardır¹². Vergi sistemlerinin oluşum ve gelişiminde; coğrafi konum, üretim yapısı, iç ve dış ilişkiler ve uygulanan ekonomik modeller gibi çok sayıda faktör etki eder¹³. Nitekim vergi sistemlerinin birbirinden farklılaşmasının temelinde bu neden vardır. Zira vergilerin ödenmesi, tarhi, denetimi ve bunun gibi temel özellikler ülkelerin ekonomik ve sosyal yaşantılarına göre değişiklik gösterir. Vergi sistemi, bir yandan devletin harcamalarını karşılamada gerekli olan geliri sağlarken diğer yandan ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilememek ve desteklemek

⁵A. Kowal ve G. Przekota (2021). VAT efficiency- A discussion on the VAT system in the European Union. *Sustainability*, 13(4768), 1.

⁶B. Peci ve F. Morina (2017). The legal framework for harmonization of value added tax (VAT) in European Union. *Acta Universitatis Danubius Juridica*, 83(1), 83.

⁷M. Lamensch (2015). *European value added tax in the digital era: A critical analysis and proposals for reform*. Amsterdam: IBFD, 6.

⁸N. Çağan vd. (2021). *Vergi hukuku*. (30. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 9.

⁹Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 239.

¹⁰A. Değirmendereli (2020). *Türk vergi sistemi*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 25.

¹¹A. Akdoğan (2017). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. (13. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi, 197.

¹²B. Yeğen (2021). Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi uyumlaştırması. *Fiscoeconomia*, 5 (3), 1102.

¹³Z. Taşkan (2020). *Vergi hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi, 367.

için etkili bir vergi sisteminin oluşturulması vergi politikalarının temel görevlerinden birisidir¹⁴.

Bu doğrultuda devletler esas kamusal mali ihtiyaçlarını etkili şekilde karşılamak, ekonomik kalkınmayı özendirmek ve hedeflenmiş vergi yükünü topluma dengelenmiş bir şekilde dağıtmak amacı ile vergi politikalarını bu yönde düzenlemelidir¹⁵. Benzer şekilde vergi politikaları, enflasyonla mücadele etmek, ekonomide denge sağlamak ve bunu korumak, teşebbüslerin sayısını ve üretim gücünü arttırmak ve diğer yandan tüketimi de denetlemek için vergi sisteminden bir araç olarak yararlanılmalıdır¹⁶. Sonuç olarak bir vergi sistemi, devlet tarafından toplanan vergiler ile zorunlu ödemeleri ve bunların oluşturulması, değiştirilmesi, iptali, ödenmesi, tahsili, tarhının ve denetiminin ilkelerini, usulünü ve yöntemlerini temsil eder¹⁷.

Eğer vergi sistemi, yalnızca tek bir vergi üzerine kuruluysa buna tek vergili sistem, birden çok vergi üzerine kurulu ise de buna çok vergili sistem denir¹⁸. Elbette ekonomik ve toplumsal koşulların çeşitliliği ile karmaşıklığından dolayı tek çeşit vergi alınması mümkün değildir. Benzer şekilde bir devletin gelire ve böylece farklı vergi çeşitlerine olan ihtiyacı da küreselleşme, vatandaşların sosyal ihtiyaçlarının artması ve üçüncü kuşak haklara¹⁹ yönelik talebin yükselmesi gibi sebeplerle artış göstermiştir. Bu nedenle günümüzde tek vergili sistemin varlığını sürdürme olanağı kalmamış olup bir ülkede birden fazla vergi ve vergi benzeri kamu geliri uygulanır. Sayılan nedenlerden ötürü vergi sistemi tabirinden çok vergili sistem anlaşılmalıdır.

Sonuç olarak vergi, tarih boyunca devletlerin en önemli gelir kaynağı ve bizzat devletlerin varlıklarını sürdürebilmelerinin anahtarı olmuştur. Nitekim iyi işleyen bir vergi sistemi bir devletin yükselmesinde yardımcı görev üstlenebileceği gibi vergi sisteminde bozuklukların bulunması devletin çöküşüne de sebebiyet verebilir. Bu nedenle devletlerin vergi sistemlerinin sağlıklı bir şekilde işletilmesi gerekir. Günümüzde,

¹⁴Kowal ve Przekota, 2021, **a.g.k.**, 1.

¹⁵D. Keşmir (2016). Avrupa Birliği yolunda Türk vergi mevzuatının uyumlaştırılması. B. Kaçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik* içinde (36-44). İstanbul: Günce Yayıncılık, 36.

¹⁶M. Tosuner ve Z. Arıkan (2008). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 1.

¹⁷M. F. Safonova, vd. (2016). Taxes harmonization features in the European Union countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 6 (S8), 154-159, 156.

¹⁸Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 239.

¹⁹Üçüncü kuşak hakları diğer bir deyişle dayanışma hakları, insanoğlunun ortak yaşantısından kaynaklanan haklardır ve bütün toplumlara sirayet eder. Bu haklara örnek olarak; çevre hakkı ve barış hakkı gibi haklar gösterilebilir.

ihtiyaçların ve işlemlerin fazlalığı nedeniyle birden çok vergi çeşidi vergi sistemlerinde yer almaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere günümüzdeki vergi sistemleri çok vergili sistem şeklinde uygulandığından bir vergi sisteminde yer alan vergi çeşitlerinin farklı kategoriler dahilinde incelenmesi mümkündür. Burada dört farklı tasnif modelinden bahsedilebilir:

- a) Yükümlünün kişisel durumuna göre yapılan ayırmada subjektif vergi – objektif vergi ayrımı,
- b) Vergi ödeyen ile vergi yükünü taşıyan kişiye göre yapılan ayırmada dolaylı vergi – dolaysız vergi ayrımı,
- c) Verginin kapsamına göre yapılan ayırmada genel vergi – özel vergi ayrımı,
- d) Vergilendirilen ekonomik kaynağa göre yapılan ayırmada ise gelir üzerinden alınan vergiler – servet üzerinden alınan vergiler – harcamalar üzerinden alınan vergiler ayrımı söz konusu olur.²⁰

Her ne kadar tezin konusu aşmamak adına yalnızca vergilendirilen ekonomik kaynağa göre inceleme yapılacak ve ilgili tasnif yukarıda belirtildiği şekilde üç farklı ana başlık altında irdelenecek olsa da tez içerisinde geçeceği için vergi ödeyen ile vergi yükünü taşıyan kişiye göre yapılan dolaylı vergiler - dolaysız vergiler ayırımından da kısaca bahsetmek gerekir. Bu kapsamda:

- Dolaylı vergiler; bir ürün, eşya veya değer bir kişiden bir başka kişiye devredilmesi ile hizmet satışı sırasında meydana gelen, yansıtılması ve toplanması kolay olan bir vergi türüdür ve bu tür vergilerde kanuni mükellef ile fiili mükellef farklı kişilerdir,
- Dolaysız vergiler; yükümlüleri önceden belirli olup yükümlünün bireysel durumları göz önünde bulundurulmuş ve yansıtılması zor, verimlilik seviyesi düşük vergilerdir.²¹

²⁰Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 240.

²¹N. Bilici ve A. Bilici (2017). *Kamu maliyesi* (8. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi, 220; Z. Mazlum (2018). *Türk vergi sistemi ve Avrupa Birliği vergi sistemi karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi. Erzincan: Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 15.

KDV bu ayırmada dolaylı vergiler sınıflandırmasında yer alır. Bunun sebebi ise KDV uygulamasında en nihayetinde üreticiler ile satıcılar tarafından ödenen vergilerin hepsinin tüketiciye yansıtılmasıdır²².

Vergilendirilen ekonomik kaynağa göre yapılan inceleme ile ise vergi türleri, vergilendirilen konu unsuruna göre kategorize edilmiş olur ve birbirinden farklı vergilerin kavradıkları ekonomik unsura ve yükümlendirdikleri ekonomik kaynağa göre gruplandırılması sağlanır²³. Gerçekten de vergiler esas olarak; kişilerin gelir elde etmeleri, servet sahibi olmaları ile hem gelir ve servet harcamaları hem de bunlara ilişkin işlemleri yapmaları sebebiyle alınır²⁴. Böylece ilgili ana başlıklar sırasıyla gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve son olarak yukarıda belirtildiği üzere içerisinde KDV'nin de olduğu harcamalar üzerinden alınan vergiler olarak karşımıza çıkar.

Son olarak belirtmek gerekirse tezin konusu Türk vergi sisteminde KDV ve AB KDV sistemine uyumu olması sebebiyle aşağıdaki başlıklara dahil olan vergi çeşitlerine kısaca değinilmekle yetinilecektir²⁵.

1.1.1. Gelirden alınan vergiler

Vergilerin ekonomik kaynağına göre yapılan ayırmada bahsedilecek ilk alt başlık gelirden alınan vergilerdir. Gelirden alınan vergilerin kapsamına gelir vergisi ve kurumlar vergisi dahildir. Her iki vergi çeşidinin de kendisine ait bir kanunu vardır. Bunlar sırasıyla 31/12/1960 tarihinde kabul edilen, 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 13/06/2006 tarihinde kabul edilen 21/06/2006 sayılı ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur.

Tüzel kişiler hariç bakkaldan marangoza, avukattan çiftçiye, manavdan ressama herkesin bir şekilde gelir vergisi ile ilişki içerisinde olması sebebiyle kapsamı en geniş

²²N. Bilici (2018). *Türk vergi sistemi*. (42. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi, 132.

²³Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 240.

²⁴Mazlum, 2018, **a.g.k.**, 13.

²⁵Günümüzde Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre Türk vergi sisteminde yaklaşık 300 adet vergi türü bulunduğundan bütün vergilere değinmek bu çalışmada mümkün değildir. http-3://intvrg.gib.gov.tr/vergi_turleri_tr.html (Erişim Tarihi 06.04.2023).

vergilerden birisidir²⁶. Bununla birlikte gelir vergisinin uygulanması esasen çok eski tarihlere dayanmaz. Nitekim bu verginin uygulanabilmesi için sanayinin gelişmesi, muhasebe düzeninin varlığı ve gelişmiş bir vergi idaresi organizasyonu gerekir²⁷.

Gelir vergisi önemini; vergi ödeme gücünün sağlıklı ve etkili bir şekilde takip edilebilmesi, mükellefin bireysel ve ailesel durumuna göre sosyal devlet ilkesi doğrultusunda vergi pratiğinde farklılaştırmayı mümkün kılması ve temel vergilendirme ilkelerine uygun özelliklere sahip olması dolayısıyla çağdaş vergi sistemlerinde yer alarak kendisini gösterir²⁸. Yine gelir vergisi; artan oranlılık, asgari geçim indirimi, muaflık, istisna ve indirimler yolu ile vergi ödeme gücünün doğru bir şekilde kavranmasına da fayda sağlar²⁹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. ve 2. maddelerine birlikte bakıldığında gelir vergisinin kapsamı hakkında bir açıklama yapmak mümkündür. Zira bahsi geçen Kanun'un 1. maddesi gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğunu hüküm altına almış ve 2. maddede gelire dahil olan kazanç ve iratları tek tek saymak suretiyle belirtmiştir. Gelir vergisi tüm kaynaklardan elde edilen kazançların toplanıp mevcutsa zararları düşülerek net kazanç üzerinden vergilendirme yapılan bir başka deyişle kişinin servetinde bir dönem içerisinde ortaya çıkan net artışın vergilendirilmesi şeklinde toplanan bir vergidir³⁰.

Kurumlar vergisi ise sermaye şirketleri ile kanunda sayılan diğer bazı kurumların kazançlarını konu edinen, genel, objektif ve dolaysız bir vergi çeşididir³¹. Bu nedenle her tüzel kişinin kurumlar vergisinin konusuna dahil olduğu gibi bir genelleme doğru değildir. Örneğin kolektif şirketin tüzel kişiliği olmasına karşın kurumlar vergisine tabi değilken dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri tüzel kişiliğe sahip olmamasına rağmen kurumlar vergisi mükellefidir³². Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ise yasa koyucu kurumlar vergisine tabi olan kurumları saymış ve kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştir.

²⁶Ş. Kızılot ve M. Taş (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 183.

²⁷M. K. Mutluer ve N. Dayanç Kuzeyli (2019). *Vergi teorisi ile ilişkilendirilmiş vergi hukuku genel ve özel hükümler*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 353.

²⁸Akdoğan, 2017, **a.g.k.**, 205.

²⁹F. Saraçoğlu (2020). *Türk vergi sistemi*. (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, s.2.

³⁰H. Ünsal (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. (3. Baskı), Ankara: Başkent Yayıncılık, 125-126.

³¹A. Oktar (2016). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 111.

³²Taşkan, 2020, **a.g.k.**, 519.

Böylece her iki mevzuatın kapsamına baktığımızda konuları bakımından oldukça benzer olduğu görülür. Zira hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi bir ekonomik unsur olarak geliri vergilendirir³³. Bu durumda yasa koyucunun neden aynı konuyu düzenleyen iki vergiyi tek bir mevzuat çatısı altında düzenlemediği sorusu karşımıza çıkar. Zira bazı ülkelerde gelirden alınan vergiler Türk vergi sisteminde olduğu gibi iki farklı kanun olarak değil gerçek kişilerin gelirleri ve tüzel kişilerin kazançlarının vergilendirilmesi şeklinde farklı bölümler halinde yer verilerek tek bir mevzuat kapsamında düzenlendiği görülür³⁴. Bu kapsamda gelir vergisinden farklı olarak ayrıca kurumlar vergisine ihtiyaç olmadığı görüşünün temelinde, kurum kazançlarının paylaştırıldığı esnada bu kazançların hali hazırda kurum ortaklarının geliri sayılarak gelir vergisine tabi tutulması gerektiği düşüncesi vardır³⁵.

Bununla birlikte kurumların ortakların kişiliğinden ayrı bir kişilik olması ve ayrı bir vergi ödeme gücünün bulunması, kurumlara sıklıkla ayrıcalıklar tanınması, devletin sunduğu hizmetlerden kurumların da yararlandığı olması, kurumlar vergisinin aynı zamanda gelir vergisini tamamlama araçlarından biri olması ve son olarak verimli bir gelir kaynağı olması dolayısıyla birçok vergi sisteminde kurumlar vergisinin ayrı bir kanunla düzenlendiği görülür³⁶. Türk kurumlar vergisinin gelir vergisinden bağımsız olarak düzenlenmesi gerektiği görüşünün altında yer alan düşünceler ise; kurumlarda temel unsurun sermaye olduğu, gerçek kişi ile kurumlara verilecek istisnaların ayrı özellikler teşkil ettiği, artan oranlılık esasının kurumlar açısından bir anlam ifade etmeyeceği, kurum kazançlarının kaynağının yalnızca sermaye olması, ayrı bir kurumlar vergisinin mevcudiyetinin daha sistemli bir düzene fayda sağlayacağı ve son olarak her ne kadar kurumların sayısı gerçek kişilere nazaran az olsa dahi bunlardan tahsil edilecek vergi miktarının oldukça yüksek olmasıdır³⁷.

Sonuç olarak gelir vergisinin ve kurumlar vergisinin aynı çatı altında düzenlenmemesinin nedeni yukarıda sayılanlar yanında esas olarak mükellefin farklı olmasıdır. Nitekim tekrar ifade etmek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilerin

³³Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 249.

³⁴Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 249.

³⁵Taşkan, 2020, **a.g.k.**, 519.

³⁶Saraçoğlu, 2020, **a.g.k.**, 2-3.

³⁷Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 471-472.

vergilendirilmesini, Kurumlar Vergisi Kanunu ise adı geçtiği üzere kurumların vergilendirilmesini düzenler.

1.1.2. Servetten alınan vergiler

Servet, başlı başına kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu menkul ile gayrimenkul değerlerinin tümünü ifade eder ve kapsamı bu denli geniş olan bir kavram üzerinden tahsil edilen vergilerin alınış nedenlerini tek tek saymak kolay değildir³⁸. Diğer yandan servetin vergilendirilmesinin önemi her ne kadar modern vergi sistemlerinde azalmışsa da hasılat ve adalet düşünceleri ile servetten dolayı kişilerin vergilendirilmesi devam etmektedir³⁹. Bu kapsamda günümüzde Türk vergi sisteminde servetten alınan vergilere; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve son olarak değerli konut vergisi örnek olarak gösterilebilir.

18/02/1963 tarihinde kabul edilen ve 23/02/1963 tarihli ve 11342 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile kişilerin motorlu kara taşıtları ile uçak ve helikopterleri vergilendirilir. Burada kişi kavramına hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler dahildir. Nitekim ilgili Kanunun “Mükellef” başlıklı 3. maddesinde gerçek kişilerin yanında tüzel kişilerin de motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi olduğu düzenlenmiştir. Bu durum hukuk mantığına da uygundur. Nitekim servet vergilerinde vergilendirilen bir kişi olmayıp o kişinin sahip olduğu motorlu kara ve hava taşıtları vergilendirilmektedir. Ayrıca motorlu taşıtlar vergisi kapsamındaki araçların çevreye olan zararlı etkilerinden dolayı motorlu taşıtlar vergisinin bir nevi çevre vergisi olduğu da söylenebilir. Böylece hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri ve kara taşıtlarının yanı sıra hava taşıtlarını da kapsayan motorlu taşıtlar vergisinin önemi günümüzde her geçen gün artmaktadır.

Servet vergilerinden bir diğeri ise veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisi gibi bir verginin varlığının sebebi olarak devletin güvenlik, koruma ve çeşitli kamu hizmetleri sağlayarak kişinin servetinin oluşumuna katkıda bulunması gösterilebilir⁴⁰. Söz konusu vergi, servetin ivazsız olarak el değiştirdiği durumları vergilendirir çünkü kişilerin ivazsız iktisapları neticesinde malvarlıklarında karşılıksız

³⁸Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 565-566.

³⁹Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 377.

⁴⁰Akdoğan, 2017, **a.g.k.**, 505.

olarak bir çoğalma meydana gelir⁴¹. Veraset ve intikal vergisi hakkındaki yasal düzenleme 08/06/1959 senesinde kabul edilen ve 15/06/1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'dur. Söz konusu verginin kapsamına her türlü ivazsız iktisap dahil olduğu için bağış, piyango, ikramiye ve benzeri tasarruflar hakkında da veraset ve intikal vergisi uygulanacaktır⁴².

Şu ana kadar bahsedilen vergilerden farklı olarak tarh ve tahsil aşamalarında yetkinin belediyelerde olduğu emlak vergisi hakkındaki düzenlemeler 29/07/1970 tarihinde kabul edilen ve 11/08/1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alır. Tarh ve tahsil aşamalarında yetkinin belediyelerde olması sınırlı mali özerklik ile bağlantılı bir düzenlemedir. Sınırlı mali özerklik ilkesine göre devlet, vergilendirme konusundaki yasama yetkisini bırakmaz ancak birtakım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini yerel idarelere devreder⁴³. Emlak Vergisi Kanunu'nun sistematik yapısına bakıldığında emlak vergisinin bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılarak düzenlendiği ve üçüncü kısımda ise her iki vergi çeşidine ait müşterek hükümlerin yer aldığı görülür. Bu kapsamda bina vergisinin konusuna Türkiye hudutları içerisinde bulunan binalar, arazi vergisinin konusuna ise yine Türkiye sınırları içerisinde bulunan araziler ile arsalar dahildir. Her iki verginin mükellefi de arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi ve fakat her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. Sonuç olarak emlak vergisi, bina ve arazilerin servet değeri göz önünde bulundurularak bina ve arazi sahiplerinden alınan bir vergi olarak karşımıza çıkar⁴⁴.

Servet üzerinden alınan vergilerde son bahsedilecek olan vergi ise değerli konut vergisidir. Bahsi geçen vergi, vergi sistemimizde oldukça yenidir. Nitekim değerli konut vergisi ile ilgili düzenlemeler 05/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na dördüncü kısım olarak eklenmek suretiyle yasalaşmıştır. Söz konusu hükümler uyarınca bina ve arazi vergisine benzer şekilde arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi ve fakat her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler, 01/01/2023 tarihi itibarıyla Türkiye sınırları içerisinde mevcut mesken niteliğindeki

⁴¹Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 393.

⁴²Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 394.

⁴³Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 44.

⁴⁴M.A. Sarılı (2012). *Türk vergi sistemi ve uygulaması* (3. Baskı), Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri, 549.

taşınmazlarının bina vergi değerinin 9.967.000 Türk lirası üzerinde olması halinde değerli konut vergisini ödeyecektir.

1.1.3. Harcamalardan alınan vergiler

Yukarıda bahsi geçtiği üzere gelir üzerinden tahsil edilen vergilerin tarihi nispeten günümüze yakın olsa da harcamalardan alınan vergilerin uygulanması ilk çağlara kadar uzanır⁴⁵. Harcamalardan alınan vergilerin eski tarihlerden beri uygulanmasının ve son derece cazip ve önemli olmasının sebebi; kapsamının genişliği, tahsilindeki kolaylık ve sağladığı toplam hasılat miktarı gibi faktörlerdir⁴⁶.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler; üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetlerden tahsil edilen vergiler olup gelirden ve servetten alınan vergilerin aksine elde edildiğinde veyahut sahip olduğunda değil harcadığı zaman, mal ve hizmetlerin fiyatlarının içerisinde saklı olarak vergilendirilen, dolaylı ve tersine artan oranlı vergilerdir⁴⁷. Bir diğer tanıma göre harcamalardan alınan vergiler; üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergiler olup “gelir ve servetin kullanılması aşamasında alınan vergiler” olarak da isimlendirilebilir⁴⁸. Gerçekten de kimi ülkelerde KDV yerine “mal ve hizmet vergisi” veya “genel satış vergisi” adı altında KDV benzeri vergiler mevcuttur⁴⁹. Söz konusu vergiler, üretim ve tüketiciye dağıtım zincirindeki tek bir aşamaya uygulanabileceği gibi, bir veya daha fazla aşamaya veya tüm aşamalara da uygulanabilir⁵⁰.

Tezin konusunun temelini oluşturan KDV’den bu aşamada detaylı olarak bahsedilmeyecektir. Zira çalışmanın ilerleyen bölümlerinde KDV detaylı bir şekilde inceleme konusu yapılacaktır. Bununla birlikte katma değer ve KDV’nin tanımlarına değinmek gerekir. Bu çerçevede katma değer, genelde alınan mallara ödenen bedel ile söz konusu malların satış fiyatı arasındaki yani çıktı fiyatları ile girdi maliyeti arasındaki

⁴⁵Mutluer ve Dayanç Kuzeyli, 2019, **a.g.k.**, 523.

⁴⁶Taşkan, 2020, **a.g.k.**, 577.

⁴⁷Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 427.

⁴⁸Bilici, 2018, **a.g.k.**, 129.

⁴⁹I. Roxan (2008). Value added tax. P. Cane ve J. Conaghan (Ed.), *The new Oxford companion to law* içinde 1220-1221. New York: Oxford University Press, 1220.

⁵⁰Lamensch, 2015, **a.g.k.**, 14.

farktır⁵¹. Benzer şekilde katma değer, üretim faktörlerinin süreç içerisinde yarattıkları değer olarak da tanımlanabilir⁵².

KDV ise harcamalar üzerinden alınan ve mal teslimleri ile hizmet ifaları dahil çeşitli işlemleri konu edinen bir vergidir. KDV, devletin vergiyi malın satıcısından alması ve satıcının da bunu fiyata ekleyerek müşteriye aktarması nedeniyle dolaylı vergi ve satış olmadan vergi alacağı da doğmayacağı için satış vergisi sınıflandırmalarına dahildir⁵³. Genel olarak tüm mal ve hizmetleri verginin kapsamına alan, üretim aşamasından son tüketime kadar bütün iktisadi aşamaları kapsayan ve söz konusu aşamaların her birinde ortaya çıkan değeri matrah kabul eden çok aşamalı bir genel tüketim vergisi şeklinde yapılacak bir tanım da KDV'ye işaret eder⁵⁴. Yine KDV, vergi konusu bir malın üretiminden tüketimine kadar her aşamada kazandığı değer üzerinden tahsil olunan bir harcama vergisidir⁵⁵. İşletmenin ara malı olarak aldığı mala, kendi üretim faaliyeti sonunda kazandırdığı değer artışı üzerinden bir başka deyişle üretilen mala yapılan katkı üzerinden alınan vergi KDV'nin bir başka tanımıdır⁵⁶. KDV, mal teslimi ve hizmet ifası üzerinden tahsil edilen ve bunların fiyatının bir yüzdesi olarak hesaplanan, üretim ve dağıtım süreçlerinde yer alan bütün mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının nihai tüketiciye ulaşana kadar vergilendirilen ve işletme faaliyetlerine ait olmak kaydıyla işletmelere indirim hakkı tanınan genel bir harcama vergisi olarak ifade edilebilir⁵⁷. Son olarak KDV, bağımsız bir ekonomik faaliyetin gerçekleştirdiği esnada temin edilen, tedarikçiler tarafından elde edilen karşılığa orantılı olarak toplanan, tedarik edilen mal veya hizmetleri kendi ekonomik faaliyeti doğrultusunda kullanmayan tüketici tarafından karşılanan ve mal ve hizmetler üzerinde bulunan genel bir vergidir⁵⁸. AB çerçevesinden yapılacak bir

⁵¹Smith, 2008, **a.g.k.**, 1158.

⁵²Akdoğan, 2017, **a.g.k.**, 527.

⁵³K. Bulutoğlu (2004). *Türk vergi sistemi*. (8. Baskı). İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 191.

⁵⁴D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek (2020). *Türk vergi sistemi*. (17. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 255.

⁵⁵S. Bağdatlı (2010). *Hukuk Sözlüğü*. (1. Baskı), İstanbul: Derin Yayınları, 336.

⁵⁶E. Yılmaz (2001). *Hukuk Sözlüğü*. (1. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları, 489.

⁵⁷Deloitte Global Tax Center (2018). *Quick Reference to European Vat Compliance*. Alphen aan den Rijn: Kluwe Law International, 2-2.

⁵⁸F. Vanistendael (1999). Neutrality and the limits of VAT. Albrechtse ve H. Kogels (Ed.), *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice* içinde (13-16). London: Kluwer Law International, 16.

tanımda ise KDV, AB'de üretimden nihai tüketicilere yapılan satışa kadarki ticari faaliyetlerin tüm aşamalarından alınan genel bir satış vergisidir⁵⁹.

Harcamalardan alınan vergilerden bir diğeri ise özel tüketim vergisidir (ÖTV). KDV, yukarıda verilen tanımlardan da anlaşılacağı üzere bazı istisnalar hariç olmak üzere bütün mal ve hizmetleri kapsarken ÖTV, yalnızca belirli malları kapsamına alır⁶⁰. ÖTV ile ilgili mevzuat 06/06/2002 tarihinde kabul edilmiş ve 12/06/2002 tarihli 24783 sayılı Resmi Gazetede 4760 sayılı kanun numarası ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu adı altında yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunu hazırlama amaçları arasında AB'ye uyum oldukça önemlidir. Nitekim Kanunun genel gerekçesinde; dolaylı vergiler alanında AB hukuk sistemine uyum sağlanmasının önemli bir hedef olduğu, AB düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırmanın şart olduğu ve bu doğrultuda ÖTV alanda uyumlaştırmanın başlatıldığı, ÖTV sisteminin temel kural ve ilkelerinin, kapsama girmesi gereken malların, vergileme ölçülerinin ve verginin yapısını belirleyen AB direktiflerinin dikkate alındığı, ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte KDV'nin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacağı ve son olarak AB ile gerçekleştirilen KDV mevzuatına yönelik uyumlaştırma çalışmaları göz önünde bulundurularak KDV'de genel orandan daha yüksek oranda vergilendirilen malların kapsama alındığı ifade edilmiştir. Sonuç olarak kısaca Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun AB'ye üyelik ve uyum süreci içerisinde ÖTV alanında atılan bir ilk adım olduğu ve ilgili Kanun ile ÖTV'nin AB ile tam olmasa da uyumlaştırıldığı ve bir araya getirildiği söylenebilir⁶¹.

ÖTV'nin temel amacı her ne kadar mali olsa da çevre veya sağlık politikaları ile asgari karşılık ve üst düzey vergi hasılatı sağlayabilmesi gibi özellikleri söz konusu verginin tercih edilmesinde önemli bir rol oynamıştır⁶². Son olarak ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. madde hükmü incelendiğinde ÖTV'nin konusunun Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanmış Kanuna ekli listelerde yer alan malların bir seferlik olacak şekilde vergilendirilmesi olduğu anlaşılır.

⁵⁹M. Keen ve S. Smith (1996). The future of value added tax in the European Union. *Economic Policy*, 11 (23), 373-420, 378.

⁶⁰O. Pehlivan (2017). *Vergi hukuku genel hükümler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 370.

⁶¹A. E. Yıldırım (2015). Avrupa Birliği ve Türk vergi sistemlerinde özel tüketim vergisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19 (1), 219-252, 249.

⁶²Oktar, 2016, **a.g.k.**, 204.

Harcamalardan alınan vergi çeşitlerinden bir kısmına ait düzenlemeleri içeren kanunlardan birisi de 23/07/1956 tarihli ve 9362 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6802 numaralı Gider Vergileri Kanunu'dur. İlgili kanun bünyesinde banka ve sigorta muameleleri vergisini, mevzuatımıza 7194 sayılı Kanun ile yeni dahil olmuş konaklama vergisini, dijital hizmet vergisini ve özel iletişim vergisini barındırır. Yine harcamalardan alınan vergilere örnek olarak 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınan damga vergisi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenen gümrük vergisi ve daha birçok vergi çeşidi bu kategori altında kendisine yer bulur. Bununla birlikte bütün vergi çeşitlerine değinmek tezin kapsamını oldukça aşacağından bu başlık altında şu ana kadar yapılan açıklamalarla yetinilecektir.

1.2. Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi

Türk vergi sisteminde KDV'nin AB KDV sistemine uyumunun değerlendirilebilmesi için pek tabii öncelikle Türk vergi sisteminde KDV'nin anlaşılması gerekir. Bu doğrultuda 25/10/1984 tarihinde kabul edilen ve akabinde 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na (KDVK) baktığımızda inceleme konusu yapılabilecek çok sayıda başlık olduğu gözükmekte ve fakat bu şekilde yapılacak bir irdeleme, tezin kapsamının aşılmasına ve ana konu olan Türk vergi sisteminde KDV'nin AB KDV sistemine uyumu konusunun geri planda kalmasına sebebiyet verebileceği için aşağıda karşılaştırma yapılabilecek seviyede bir anlatıma yer verilecektir.

KDV'nin; farklılaştırılmış oranları, geniş vergi tabanı ve özel istisnaları ile diğer vergilere nazaran kendine özgü bir karakteri vardır⁶³. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olarak gösterilebilecek ve AB dahil dünyanın pek çok ülkesinde uygulanan KDV'nin bu şekilde kabul edilmesinin sebepleri şu şekilde sayılabilir:

- Satıcılar ile alıcılar arasında hazine yararına gerçekleşen bir çıkar çatışması vardır ve üretim, dağıtım ile hizmet sektörleri her el değiştirmede vergilendirilerek her aşamada ortaya çıkan katma değer üzerinden vergi tahsili gerçekleşir⁶⁴,

⁶³A. Çalış (2017). Katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının olası sonuçları. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 189-199, 190.

⁶⁴Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 429.

- Mal alışlarına ait KDV tutarının ödenen KDV tutarından indirilmesi imkanı bulunduğundan yatırımları teşvik eder ve ihracatta ödenen vergileri ihracatçıya iade ederek ve ithalatta vergi tarhına izin vererek piyasada rekabeti bozucu nitelikteki etkileri engeller⁶⁵,
- Üretilen katma değer üzerinden tahsil edilen bir vergi olduğu için satış aşamasının her aşaması vergilendirilir ve böylece sorumluluk dağıtılarak satıcıların vergiden kaçınma riski azaltılır⁶⁶,
- Katma değeri yüksek olan mal ve hizmetlerden yüksek, düşük olan mal ve hizmetlerden ise düşük vergi aldığı için adil bir vergi sistemi yaratır,
- Verginin niteliklerinden ötürü düşük oranlarda tahsil edilse dahi büyük miktarlarda vergi toplanabilir⁶⁷,
- Tüketici tercihlerini veya üretim yöntemlerini etkilemediğinden diğer harcama vergilerine kıyasla daha tarafsız bir vergidir⁶⁸,
- Yalnızca alımların belgelenmesi koşulu ile kullanılabilen indirim hakkı sayesinde KDV kendi içerisinde ve yine verginin belgelenmesi sayesinde gelir vergisi ile kurumlar vergisinin de verimini arttırarak bir öz denetim sağlar ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olur ve
- Üretim, dağıtım ve hizmet sektörleri her safhada vergiye tabi tutulmasına rağmen KDV sistemi içerisinde bulunan indirim kurumu ile işletme girdileri için ödenen vergi indirilerek vergi yükü her aşamada artmaz ve her aşamada vergi alındığından vergi matrahını yüksek tutma mecburiyeti bulunmaz⁶⁹.

Yukarıdaki nedenlere baktığımızda gerçekten de harcamaların vergilendirilmesinde KDV'nin önemi yadsınamaz. Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda da "KDV, harcamaların vergilendirilmesi alanında günümüzde ulaşılmış olan en ileri aşama olup modern bir vergilendirme tekniğine sahiptir" ifadelerine yer verilmek suretiyle KDV'nin harcamalardan alınan vergiler alanındaki değeri ifade edilmiştir⁷⁰. Elbette her vergi çeşidinin olumlu yönleri kadar

⁶⁵A. Ekmen (2018). *Vergi uyumlaştırması kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye'de katma değer vergisi*. Düzeltilmiş Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 27.

⁶⁶Kowal ve Przekota, 2021, **a.g.k.**, 2.

⁶⁷Sarıllı, 2012, **a.g.k.**, 411-412.

⁶⁸Roxan, 2008, **a.g.k.**, 1220.

⁶⁹http-4: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 316-321.

⁷⁰(http-4), 315.

olumsuz yönleri de vardır. Bu doğrultuda KDV'nin mükellef sayısını arttırması ve çok sayıda mükellefe ve mala uygulanma zorunluluğu gibi özellikleri zaman zaman KDV sisteminde olumsuzluklara sebep olur⁷¹. Benzer şekilde sınırlar arası sağlanan hizmetlerde, hangi ülkenin KDV bedelini tahsil etmede yetkili olduğunu tespit etmek güç olabilir ve bu da KDV'den kaçınmaya sebebiyet verebilir⁷². Ayrıca KDV, mali güce göre vergilendirme ilkesi gözetilmeksizin alındığından vergilendirmede eşitlik ilkesini de ihlal etmektedir. AB açısından ise KDV sistemi, AB içerisindeki ülkeler arası mal teslimlerinin vergilendirilmeyerek malların ülkeler arası, KDV'den muaf ve fiziksel sınır kontrolleri olmadan geçmesi anlamını taşıması nedeniyle kaçakçılık için önemli fırsatlar meydana çıkarır⁷³.

1.2.1. Katma değer vergisinin hukuk sistemimize girişi

KDV, vergi sistemimize 3065 sayılı KDVK'nın 62. maddesi uyarınca 01/01/1985 tarihinde girmiştir. Bununla birlikte Cumhuriyet tarihimizde KDV'den önce uygulanmakta olan ilk harcama vergisi Umumi İstihlak Vergisi olup söz konusu vergi yerini 1 yıllık uygulamanın ardından muamele vergisine bırakmış ve sırası ile 1931, 1940, 1947 ve son olarak 1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 1984 yıl sonuna kadar yürürlükte kalmasının ardından 1985 yılında yukarıda bahsi geçen ve günümüzde hala uygulanmaya devam eden 3065 sayılı KDVK yürürlüğe girmiştir⁷⁴. KDVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte Gider Vergileri Kanunu kapsamındaki ve dışındaki diğer tüm harcamalardan alınan vergiler⁷⁵ (banka ve sigorta muameleleri vergisi hariç olmak üzere) uygulamadan kaldırılmıştır⁷⁶.

KDV uygulamasına geçilmesinin nedeni olarak, Türk vergi sistemindeki harcama vergilerinden kaynaklı sorunların yanında, AB'de uygulanan KDV sistemi ile ülkemiz arasındaki mevcut farklılıkların giderilerek uyum sürecinin en kısa sürede tamamlanması

⁷¹Sarılı, 2012, **a.g.k.**, 412.

⁷²Roxan, 2008, **a.g.k.**, 1220.

⁷³Roxan, 2008, **a.g.k.**, 1221.

⁷⁴Çağan vd., 2021, **a.g.k.**, 428.

⁷⁵KDVK 61. madde hükmü uyarınca yürürlükten kaldırılan kanun ve hükümler aşağıdaki gibidir:

- Banka ve sigorta muameleleri vergilerine ilişkin hükümleri hariç 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu,
- 2456 sayılı İşletme Vergisi Kanunu,
- 1318 sayılı Finansman Kanununun Spor Toto Vergisine ilişkin hükümleri,
- 6747 sayılı Kanunun Şeker İstihlak Vergisine ilişkin hükümleri.

⁷⁶Bilici, 2018, **a.g.k.**, 131.

gösterilebilir⁷⁷. Zira KDVK Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, bahsi geçen Kanun ile sistemde esaslı bir değişiklik yapılarak dönemin ekonomik, mali ve sosyal gereklerine uyumlu hale getirilmesinin ve bunun için de KDV sistemine geçilmesinin sebebi olarak; mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan ilgili dönemde yürürlükte olan istihsal vergisinin, nakliyat vergisinin, PTT hizmetleri vergisinin, şeker istihlak vergisinin, ilan ve reklam hizmetleri vergisinin ve işletme vergisinin Türk vergi sistemimiz ile uyumlu ve ortak bir yapıya sahip olmaması ve uyumlu ve ortak bir yapıya sahip olmayan söz konusu vergiler nedeniyle de ekonomik hedeflere ulaşmanın zorlaşması ve istenmeyen farklı vergi yüklerinin ortaya çıkması gösterilmiştir⁷⁸. KDV uygulamasına geçilmesinin bir diğer sebebi de vergi sisteminin geliştirilmesi hedefidir. Nitekim belirli bazı dönemlerde vergi yasalarında yapılan köklü değişikliklerin, yeni vergilerin yürürlüğe konmasının, çeşitli vergilerin yürürlükten kaldırılarak yerine yeni vergiler getirilmesinin temelinde, değişen ve gelişen ekonomik ve sosyal koşullara uyumlu vergi sistemi oluşturmak düşüncesi yer alır⁷⁹.

Son olarak Anayasamızın 73. maddesinin 3. fıkrasından kaynaklanan ve temelini hukuk devleti ilkesinden alan vergilerin kanuniliği ilkesi, “özel, bireysel, subjektif nitelikteki tarh ve tahsil işlemlerinin genel, objektif nitelikteki vergi kanunlarına uygun yapılmasını gerektirir”⁸⁰. Nitekim bahsi geçen Anayasa maddesi “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” hükmünü içerir. Bu bağlamda vergilerin yasallığı ilkesi gereği KDV; konu, mükellef, indirim, istisna, matrah, oran, vergiyi doğuran olay ve benzeri KDV’ye ilişkin her husus bakımından kanunlar aracılığıyla düzenlenmelidir.

1.2.2. Konu

Kanun koyucu KDV’nin konusuna dahil olan hususları KDVK 1. maddesinde geniş bir şekilde belirlemiştir. Böylece bu listede yer almayan bir teslim veya hizmet vergilerinin kanuniliği ilkesi gereği KDV’nin konusunu oluşturamayacak ve KDV’ye tabi

⁷⁷M. Yılmaz (2017). Türk vergi sisteminde katma değer vergisinin tarihi, vergi gelirleri içerisindeki yeri ve önemi ile reform ihtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 59-74, 62.

⁷⁸(http-4), 315.

⁷⁹Tosuner ve Arıkan, 2008, **a.g.k.**, 1.

⁸⁰D. Gökbel (2000). *Mükellef Hakları*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 26.

olmayacaktır. Bu bağlamda bahsi geçen hüküm incelendiğinde KDV'nin konusu Türkiye'de yapılmak şartı ve istisnalar saklı olmak üzere aşağıdaki şekilde sayılabilir:

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları,⁸¹
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı ve
- Yasa koyucu tarafından KDVK'nın 1. maddesinin 3. bendinde tek tek sayma sureti ile belirlenmiş çeşitli faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

İşlemlerin Türkiye'de yapılması şartı, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını içerir. Böylece mükellefin vatandaşlığının bir önemi olmayıp işlemlerin Türkiye'de yapılması KDV mükellefiyeti için yeterlidir. Zira KDVK kapsamında sayılan işlemler, Türkiye'de yapılması şartı ile kim tarafından yapılırsa yapılsın dar, tam, özel veya resmi gibi ayrımlar yapılmadan KDV konusuna dahil olur⁸².

Tekrar vurgulamak gerekirse kanun koyucunun vergi mükellefiyetinin ortaya çıkması için öngördüğü temel şart Türkiye'de yapılan belirli bir işlemin varlığıdır⁸³. Bu kapsamda örneğin Türkiye'de KDV mükellefi olan bir avukat yine Türkiye'de KDV mükellefi olan birisine yurt dışında hizmet ifa ederse bu hizmet KDV'ye tabi tutulamaz. Nitekim mal teslimi veya hizmet ifasının Türkiye'de gerçekleşme şartı sağlanmamıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kimi zaman verginin konusuna ilişkin olarak yayımladığı tebliğ, sirküler ve özalgeler aracılığı ile zaman zaman KDV konusuna dahil olmadığı halde çeşitli konuları bu kapsama dahil etmeye çalışmaktadır⁸⁴. Elbette söz konusu durum yukarıda da bahsi geçen vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıyor ise yargı organlarınca hukuka aykırı bulunacaktır.

Kanun koyucu teslim ve hizmet kavramlarını, verginin konusunun belirlenmesinde temel kavramlar oldukları için detaylı bir şekilde açıklama gereği duymuştur. Yine kanun koyucu vergilendirilmeyi gerektiren bir durumda olmasına rağmen tam anlamıyla teslim

⁸¹Bu hükümde de vergilerin kanuniliği ilkesinin izlerini görmek mümkündür. Nitekim kanun koyucu yalnızca teslim ve hizmetlerden bahsetmemiş, bunların ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması gerektiğini belirtmiştir.

⁸²M. Yavaşoğlu (2012). *Açıklamalı- örnekli katma değer vergisi uygulaması*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 34.

⁸³Y. Özbacı (2008). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 50.

⁸⁴C. Göker (2013). *Yürütme ve yargı organlarının ilişkileri açısından katma değer vergisinin konusu*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 97-99.

kavramının kapsamına girmemesi veya bu konuda tereddütler yaşanması durumunda söz konusu işlemlerin vergi dışı kalmasını önlemek için teslim sayılan haller ile karşılıksız yararlanma veya yararlananların niteliği gibi sebepler dolayısıyla şüphe oluşturabilecek işlemleri hizmet sayılan haller hükümleri altında düzenleyerek uygulamaya açıklık getirmeye çalışmıştır⁸⁵. Bu kapsamda 2. madde uyarınca:

- Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenler tarafından alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Böylece KDVK Gerekçesinde de belirtildiği üzere “teslimde ana unsur, mal üzerindeki tasarruf etme hakkının yani mülkiyet hakkının devredilmesi” olarak karşımıza çıkar⁸⁶,
- Hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir,
- Teslim sayılan haller; vergiye tabi malların vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan malların kullanılması veya sarfi ve son olarak mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devridir ve son olarak
- Hizmet sayılan haller; işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların vergiye tabi bir hizmetten karşılıksız olarak yararlandırılmasıdır.

1.2.3. Mükellef

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8. madde hükmü uyarınca “mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”. Mükellef yerine yükümlü, ödevli ve görevli terimleri de kullanılabilir⁸⁷. Bununla birlikte KDV'de mükellef kavramı, genel vergi uygulamasına nazaran bazı farklılıklara sahiptir. Gerçekten de KDV hususunda mükellef, iki farklı mükellefi bünyesinde barındırır ve bunlardan ilki vergi yükünü taşımamakla beraber alıcıdan tahsil ettiği vergiyi, vergi dairesine yatıran yani bir başka deyişle vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatırmakla yükümlü olan kanuni mükellefler iken ikincisi ise kanuni mükelleflerin sağladığı mal veya hizmeti nihai olarak tüketen ve böylece vergileri satış

⁸⁵(http-4), 325-326.

⁸⁶(http-4), 325.

⁸⁷Yılmaz, 2001, a.g.k., 625.

fiyatının içerisinde kanuni mükellefe ödeyen fiili mükelleflerdir⁸⁸. Yine kanuni mükellefler; ödedikleri vergileri devletin tahsildarı gibi çalışarak satışlarında topladıkları vergi ile telafi ederek fazla vergiyi vergi dairesine yatırmalarına ve bu süreci hiçbir karı veya zararı olmadan tamamlamasına karşın fiili mükellefler, nihai tüketiciler olup verginin tamamını öderler⁸⁹.

Gerçekten de kanuni vergi mükellefleri esasen ödemekle zorunlu oldukları vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına ekleyerek bunu vergi yükünün asıl taşıyıcısı olan nihai tüketiciye yansıtır ve böylece bir kimsenin yalnızca verginin konusuna tabi olması o kişinin KDV yükünü sırtladığı sonucunu doğurmayıp önemli olan hususun KDV'nin kapsamına dahil olan bir mal teslimi veya hizmet ifasını gerçekleştirmek olduğu söylenebilir⁹⁰. Elbette KDV'yi tüketicinin ödüyor olması devleti ilgilendiren bir mevzu olmayıp satış aşamasına kadar her zincirde yer alan satıcılara vergi tahsili yükü paylaştırılmıştır⁹¹. Böylece KDV'nin çok aşamalı olması sonucu vergi parçalı bir şekilde toplanır ve vergi yükümlülüğü tüm ekonomik işlemlere yayılarak mükelleflerin mevzuata uymaması halinde yaşanacak vergi kaçakçılığı riski azaltılmış olur⁹². Tekrar belirtmek gerekirse KDV'nin amacı nihai tüketiciyi vergilendirmek olduğundan verginin bedele yansıtılması hedeflenir⁹³. Bu nedenle KDV açısından mükellef, kanuni mükellef olarak karşımıza çıkar ve KDV açısından mükellef olmak ilgili verginin asıl taşıyıcısı olmak anlamına gelmez.

KDVK'nın mükellefin belirlenmesine verdiği önem ilgili Kanunun 8. madde lafzından anlaşılabilir. Nitekim söz konusu maddede kanun koyucu, çeşitli KDV işlemleri için mükellefin kim olduğunu tek tek saymak suretiyle belirtmiştir. Sayılan işlemleri gerçekleştirenler mükellef olup bu kişiler işlemin bedeli üzerinden belirli oranda KDV'yi hesaplamalı, KDV'li bedel ile satış yapmalı ve satış sonucu bedelden tahsil olunan KDV'yi vergi dairesine vermelidir⁹⁴. Gerçekten de mükellef, KDV açısından yukarıda bahsi geçtiği üzere devletin tahsildarı konumundadır.

⁸⁸Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020, **a.g.k.**, 259-260.

⁸⁹Bilici, 2018, **a.g.k.**, 132.

⁹⁰Çağan, 2021, **a.g.k.**, 435.

⁹¹Deloitte Global Tax Center, 2018, **a.g.k.**, 2-2.

⁹²Lamensch, 2015, **a.g.k.**, 15.

⁹³Değirmendereli, 2020, **a.g.k.**, 174.

⁹⁴Değirmendereli, 2020, **a.g.k.**, 176.

Vergi sorumlusu, kanun koyucu tarafından VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tarif edilmiştir. Yine vergi sorumlusu, bir başka kişinin vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren, vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleşmediği ve genel olarak malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olmayan kişiler olarak tanımlanabilir⁹⁵. Bir başka deyişle vergi sorumlusu, verginin ödenmesinden mükellef dışındaki kanunda sayılı bazı kişilerin yükümlü olmasıdır⁹⁶. Kanun koyucunun çeşitli kişi ve kurumları vergi sorumlusu olarak belirlemesinin altında teknik nedenler ve vergi güvenliğini sağlama amaçları yatar⁹⁷. KDVK'nın 9. maddesinde sayılan haller vergi sorumluluğunun bulunduğu durumlar olup bu hallerde işlemlerden doğan KDV'den kanuni mükellef olan satıcı değil, işleme taraf olan ve çoğu zaman alıcı konumunda bulunan kişiler sorumlu olur⁹⁸.

KDVK'nın 9. maddesinde öngörülen hükümde vergi alacaklarını koruma altına almak amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükellefin Türkiye içerisinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer durumlarda, işlemlerin taraflarını verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi verilmiş olup Bakanlığın söz konusu yetkiyi kullanması sonucu, esasen satıcı veya hizmet ifa eden üzerinde bulunmakta olan KDV yükü malın alıcısına veya kendisine hizmet ifa edilen kişiye geçerek ilgili kişi sorumlu sıfatına haiz olur⁹⁹.

1.2.4. Vergiyi doğuran olay

Vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın oluşması veya hukuki durumun gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkması vergiyi doğuran olaydır¹⁰⁰. Böylece vergiyi doğuran olay karşımıza vergilendirme sürecini başlatan ve devleti alacaklı buna karşılık kişileri ise vergi borçlusuna haline getiren en önemli unsur olarak karşımıza çıkar¹⁰¹.

⁹⁵Çağan, 2021, a.g.k., 80.

⁹⁶Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020, a.g.k., 260

⁹⁷Oktar, 2016, a.g.k., 175.

⁹⁸Değirmendereli, 2020, a.g.k., 176.

⁹⁹Bilici, 2018, a.g.k., 146.

¹⁰⁰(http-2).

¹⁰¹G. Şişman (2014). *Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 21.

Devletin egemenliğinin bir sonucu olarak vergi tahsil etmek yani vergi alacağını toplamak, vergiyi doğuran olaya bağlı olduğundan söz konusu kurumun iyi anlaşılması gerekir. Bu doğrultuda kanun koyucu da KDVK'nın 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hangi anlarda meydana geleceğini tek tek sayarak belirlemiştir. Söz konusu madde hükmü incelendiğinde KDV bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için mal veyahut hizmet bedelinin alınmasının veya alınmamasının bir önemi olmadığı görülecektir¹⁰². Nitekim 10. maddenin "a" bendinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği yine aynı hükmün "b" bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkacağı görülür. Yukarıda verilen örnekler dışında diğer işlemler için de bedel alınmasına ilişkin herhangi bir vurgu yapılmamış olup bedel tahsilatının bir önemi bulunmaz.

Sonuç olarak vergiyi doğuran olayda önemli olan Kanunda sayılan hallerin gerçekleşmesidir. Bununla birlikte mal teslimi ve hizmet ifası durumuna parantez açmak gerekir. Zira KDV'de vergiyi doğuran olay kimi zamanlarda mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleşmeden önce bile ortaya çıkabilir¹⁰³. Bunun nedeni ise istisnalar saklı kalmak üzere KDV'de vergilendirme döneminin takvim ayı oluşu ve bu sebeple vergiyi doğuran olayın ayın hangi gününe rastladığının bir önemi olmayıp hangi takvim ayında meydana geldiğidir¹⁰⁴.

1.2.5. Matrah

Verginin hesaplanabilmesi için belirlenmesi gereken matrah, verginin üzerinden hesaplanacağı bir değer veya miktar olarak tanımlanabilir¹⁰⁵. Kanun koyucu KDV'de matrah hususunu Kanunun 20. ila 27. maddelerinde düzenlemiştir. KDV'de matrah işlemlerin türüne göre farklılık gösterir.

¹⁰²Taşkan, 2020, **a.g.k.**, 588.

¹⁰³Sarı, 2012, **a.g.k.**, 424.

¹⁰⁴Yavaşoğlu, 2012, **a.g.k.**, 55.

¹⁰⁵M. Seyhan (2020). *Katma değer vergisinde matrah*. (1. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi, 65-66.

Bu kapsamda teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, söz konusu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Bedel kavramı, matrahın tespitinde önemli rol oynadığı için kanun koyucu maddenin devamında bedelin tanımını vermiştir¹⁰⁶. İthalatta matrah, 21. maddede sayılan unsurların toplamıdır. Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrahın tespitine; ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibarıyla yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Son olarak ise mal ve hizmet çeşitlerinin çokluğu bazı işlemler için özel matrah şekilleri belirlemeyi gerekli kılmıştır. Bu kapsamda kanun koyucu 23. maddede altı bentte özel matrah şekillerini belirlemiş ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ilgili özel matrah şekillerini tespit etme konusunda yetki vermiştir¹⁰⁷.

Ekonomik hayatın karmaşıklığı ve yapılacak işlemlerin oldukça fazla olması kafa karışıklığı yaratabileceğinden kanun koyucu, matraha dahil olan unsurlar ile dahil olmayan unsurları KDVK'nın 24. ve 25. maddelerinde ele almıştır. Bu kapsamda; teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar ve vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahil olacakken teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ve hesaplanan KDV matraha dahil olmaz.

¹⁰⁶Bedel, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır.

¹⁰⁷Söz konusu Bakanlığa verilen bu yetkinin Anayasamızın 73. maddesine aykırılık taşıyıp taşımadığı bir soru işaretidir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin 2003/33 E., 2004/101 K. sayılı ve 15.07.2004 tarihli kararında gerek Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gerek ise KDVK uyarınca dönemin Maliye Bakanlığı'na verilen çeşitli yetkilere ilişkin hükümler Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiştir.

1.2.6. Oranlar

Oranlar vergi yükünü belirler. Bu nedenle oranların, vergi adaleti¹⁰⁸ açısından önemi büyüktür¹⁰⁹. KDV oranı, KDVK'nın 28. maddesi uyarınca vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Bununla birlikte Cumhurbaşkanına KDV oranı belirleme yetkisi verilmiş olup bu yetki uyarınca Cumhurbaşkanı; bahsi geçen oranı, dört katına kadar arttırmaya ve %1'e kadar indirmeye ve bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende aşamasıyla inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranlarının tespitinde yetkilidir¹¹⁰.

Böylece verilen yetki ile üç farklı vergi oranı belirlenmiş ve bu oranlar mal ve hizmetler listelenmek sureti ile aşağıdaki şekilde tayin edilmiştir;

- I sayılı listede yer alan mal ve hizmetler %1 KDV oranı (İndirilmiş oran),
- II sayılı listede yer alan mal ve hizmetler %8 KDV oranı (İndirilmiş oran),
- I sayılı ve II sayılı listede dışında kalan tüm mal ve hizmetler %18 KDV oranı (Genel oran)¹¹¹.

1.2.7. İndirimler

İndirimler, genel olarak ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplamak için vergi oranının uygulanmasından önce ve vergiye tabi gelire ulaşmak adına kanun tarafından indirilecek miktardır¹¹². İndirim mekanizması ile malların veya hizmetlerin fiyatlarının KDV nedeniyle fazladan artışına engel olunur ve böylece mal ya da hizmet üzerindeki vergi yükü dağıtılmış olur. Yine indirim kurumu ile toplam vergi yükü ve hasılatı azaltılmadan üretim ve dağıtım aşamalarındaki çeşitli oranların farklılaştırılması sağlanır¹¹³. KDV'de indirim ile mükellefin vergi dairesine ödemesi gereken KDV, satış yaptığı sırada alıcıdan tahsil ettiği KDV'den alış esnasında ödediği KDV'yi indirmesi

¹⁰⁸Vergi adaletinin sağlanabilmesi için kişilerin statüsünü veya gelirini dikkate almadan tahsil edilen KDV'nin zorunlu tüketilmesi gereken mal ve hizmetlerde düşük tutulması daha uygun düşer.

¹⁰⁹G. Güngör (2017). Türk vergi sisteminde katma değer vergisinin tarihi, vergi gelirleri içerisindeki yeri ve reform ihtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 75-87, 83.

¹¹⁰http-5: Güncel KDV oranları listesine ulaşmak için: <https://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi> (Erişim Tarihi: 20.01.2023)

¹¹¹Değirmendereli, 2020, **a.g.k.**, 185.

¹¹²Smith, 2008, **a.g.k.**, 264.

¹¹³M. İnci (2019). *KDV uygulamaları* (1. Baskı), Ankara: Zet Yayınları, 3.

sonucu hesaplanır ve böylece KDV tarh edilmiş olur¹¹⁴. Böylece KDV, yalnızca el değiştirmeye konu mal ve hizmete yapılan eklemeler üzerinden hesaplanmaktadır¹¹⁵.

Mükellefler, aksi belirtilmiş olmadıkça yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den faaliyetlerine ilişkin olarak; kendilerine yapılan teslim ve hizmetler sonucu hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'yi, ithal olunan mal ve hizmetler sonucu ödenen KDV'yi ve son olarak götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri belgelerde gösterilecek olan KDV'yi indirebilirler¹¹⁶.

İstisnalar saklı kalmak üzere indirilebilecek vergilerin KDV değeri toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olması halinde aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Bu kurala uygulamada “tampon kuralı” denir¹¹⁷.

İndirim hakkının kullanılabilmesi için bir süre şartı öngörülmüş olup söz konusu hak, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılını aşmamak üzere ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılmalıdır. Bununla birlikte VUK'un 322. madde hükmü uyarınca “kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar” şeklinde tarif edilen değersiz alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, istisnalar saklı kalmak üzere yalnızca alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir. Söz konusu sürelerin aşılması halinde indirim hakkı kullanılamaz.

İndirilebilecek vergileri tek tek sayan kanun koyucu bununla yetinmeyip mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecek vergileri de sayma suretiyle belirtmiştir. Bunun nedeni olarak da indirim mekanizmasının KDV sisteminde

¹¹⁴Değirmendereli, 2020, **a.g.k.**, 187.

¹¹⁵A. M. Köktaş ve S. Buyrukoğlu. (2015). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Sonçağ Yayınları, 196.

¹¹⁶İndirim kurumunda fatura ve benzeri belgeler terimi sık sık geçtiği için bu kavramın ne olduğunun anlaşılmasında fayda vardır. Bu kapsamda KDVK 53. maddesi uyarınca fatura ve benzeri belgeler tabirinden VUK'da düzenlenen belgeler anlaşılır ve bu kavrama fatura, perakende satış vesikalari, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muharebe evrakı ve ilgili Kanunda yer alan diğer belgeler dahil olup indirim hakkının kullanılabilmesi için bu şekil şartının karşılanmış olması gerekir.

¹¹⁷Çağan, 2021, **a.g.k.**, 439.

oldukça önemli bir yer tutuyor olması gösterilebilir. Böylece aşağıda sayılan vergiler KDV'den indirilemeyecektir:

- İstisnalar saklı kalmak üzere vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
- İstisnalar saklı kalmak kaydıyla deprem, sel felaketi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere zayi olan mallara ait KDV,
- İstisnalar saklı olmak kaydıyla GVK'ya ve KVK'ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV ve son olarak
- VUK'un 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV.

İndirim hakkı tanınan işlemler ile indirim hakkı tanınmayan işlemler birlikte yapılır ise fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere denk gelen kısmı indirime konusu olabilir.

İstisnaya tabi tutulmuş işlemlere ilişkin olarak KDVK'nın 11., 13., 14., 15. ve 17/4, s madde hükümleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri belgelerde gösterilmiş KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak olan KDV'den indirilir. Bununla birlikte vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması durumlarında indirilemeyen KDV, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Çeşitli sebeplerle matrah ve indirim miktarlarında değişiklik meydana gelmesi durumunda, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler ilgili işlemler için borçlandığı vergiyi, söz konusu işlemlere muhatap olan mükellefler ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin niteliğine uygun şekilde ve değişikliğin gerçekleştiği dönem içerisinde düzeltir.

1.2.8. İstisnalar

Kanun koyucunun istisnalara yer vermiş olmasının temel sebebi, mal teslimi veya hizmet ifası esnasında ödenen KDV'nin satış veya hizmet sunma esnasında indirilememesi veya indirilemeyen vergilerin geri alınamaması halinde KDV yükünün satıcı veya hizmeti gerçekleştiren kişi üzerinde kalacak olmasıdır¹¹⁸. İstisnalar, tam istisna ve kısmi istisna olmak üzere ikiye ayrılır. Bu kapsamda; tam istisnada, son aşama öncesi mal teslimi ve hizmet ifalarının kapsamına dahil olan KDV mükellefçe mahsup edilip mahsup yetersiz kalırsa vergi dairesince iade edilirken kısmi istisnada ise son aşamadan önceki mal teslimi ve hizmet ifalarına dahil olan KDV indirilemez veya mükellefe iade edilemez ve bunun sonucunda mükellef tarafından üstlenilmiş bulunan KDV doğrudan gider yazılır¹¹⁹. Bir başka deyişle, işlem konusu mal veya hizmet üzerinden hiçbir KDV alınmadan veya KDV alınması halinde tamamının iade edilmesi ile işlemin tamamının KDV'den arındırılması tam istisna; mükellefin nihai aşamadan önceki aşamada yüklendiği KDV'yi gider veya maliyet unsuru olarak yıllık kazancından düşmesi ise kısmi istisnadır¹²⁰.

KDVK'da 11 ila 19. maddeler arası istisnalara ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Düzenlenen istisnaların bir hayli fazla olması nedeniyle hepsine değinmek mümkün değildir. Bu nedenle istisnalar en genel hatlarıyla şu şekilde sayılmıştır:

- İhracat istisnası,
- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik istisnalar,
- İthalat istisnası,
- Sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve
- Diğer istisnalar.

Her ne kadar istisnalar yukarıda yalnızca yedi başlık altında düzenlenmiş gibi gözükse de ilgili maddelerin altında “z” fıkrasına kadar ulaşabilen uzun listeler mevcuttur. Bu

¹¹⁸Mutluer ve Dayanç Kuzeyli 2019, **a.g.k.**, 540.

¹¹⁹E. Öner (2017). *Türk vergi sistemi* (8. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 230.

¹²⁰S. Şin (2016). *Türk vergi sistemi* (1. Baskı), Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım, 216-217.

nedenle Türk vergi sisteminde KDV istisnalarının kapsamının son derece geniş olduğu söylenebilir.

İstisnaların kapsamına dair kurallara KDVK'ya münhasır olacak şekilde yer verilmiştir. Zira kanun koyucu KDVK'nın 19. maddesinde uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla diğer kanunlardaki istisnalara ilişkin hükümlerin KDV bakımından geçersiz olduğunu ve KDV'ye ilişkin istisnaların yalnızca KDVK'ya hüküm eklenerek veya değişiklik yapılarak düzenlenebileceğini belirtmiştir.

Son olarak kanun koyucu, istisna kapsamına girmesine rağmen bu haktan yararlanmak istemeyen mükelleflerin yani vergiden istisna edilmiş işlemleri yapan bununla birlikte belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını isteyen mükellefler için bu hususu ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak talep edebileceklerini düzenlemiştir.

1.2.9. Vergilendirme usulü

Mükellefler aksine hüküm bulunmadıkça gerçek usulde vergilendirilir. Bu usul ile gerçek katma değer ortaya çıkarılarak vergilendirme imkanı doğar¹²¹. Gerçek usulde vergilendirme yukarıda bahsi geçen indirim mekanizması ile gerçekleşir. Bu doğrultuda gerçek usulde vergilendirme, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV'yi, ilgili işlemler için alış belgeleri üzerinde gösterilen KDV'den indirmesi ve söz konusu indirim sonrası bir vergi kalırsa bu miktarın beyan ederek ödemesidir¹²².

Gerçek usulün yanında KDVK, hasılat esaslı vergilendirme usulünü öngörmüştür. Söz konusu vergilendirme usulü daha sade bir vergilendirme usulü olup bu yöntem ile nispeten küçük boyutlu işletmelerin ve serbest meslek kazancı elde eden belirli mükellef gruplarının ödeyecekleri KDV, hesaplanan ve indirilecek KDV unsurları dikkate alınmadan mükellefin hasılatına belirlenen sabit bir oranın uygulanması yoluyla hesaplanarak ödenir¹²³.

¹²¹Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020, **a.g.k.**, 315.

¹²²Öner, 2017, **a.g.k.**, 252.

¹²³H. Aykın (2019). KDV'de hasılat esaslı vergileme usulü (rejimi) nedir? <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/> (Erişim Tarihi: 17/02/2023)

1.2.10. Vergilendirme dönemi ve beyan esası

KDV için vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Bununla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına bağlı olarak üç aylık vergilendirme dönemi yerine bir aylık vergilendirme dönemi belirlemeye yetkilidir. Söz konusu Bakanlığa verilen bir diğer yetki ise üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaksızın mükellefleri gruplar içinde toplama ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit edebilmedir.

Yukarıdaki vergilendirme dönemine ilişkin genel kuralın yanında çeşitli durumlar için özel vergilendirme dönemleri de öngörülmüştür. Bunlar; götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay ve son olarak ithalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı andır.

KDVK'da aksi belirtilmedikçe KDV beyanı, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Sorumluluğa ilişkin hükümlerde ise beyan, vergi kesintisi yapmak ile sorumlu olan kişilerce yapılır. 149 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri uyarınca KDV beyanı, 01/12/2022 tarihinden itibaren elektronik beyan sisteminin de yardımıyla ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28. günü akşamına kadar verilebilir.

Mükellefler, vergilendirme dönemi içerisinde herhangi bir vergiye tabi işlemi bulunmasa dahi beyanname vermek zorundadır. Yasa koyucunun böyle bir hüküm getirmesindeki amaç, vergi beyanında istikrarı sağlamak ve düzenli kayıt alınarak hem vergi kaçakçılığının önüne geçmek hem de gelir idaresine kolaylık sağlamaktır. Ayrıca verilen KDV beyannamesi boş olsa dahi ilgili beyanname üzerinden damga vergisi tahsil edildiği için her vergilendirme döneminde beyanname verme kuralının Hazineye ek bir gelir yarattığı da söylenebilir.

1.2.11. Tarh işlemleri

Vergi hukukunda tarh, vergi alacağıın ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanıp söz konusu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir işlemdir.

Kural olarak tarh yeri KDVK 43. maddesi uyarınca mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte farklı vergi dairelerinin faaliyet bölgesinde iş yeri olan mükellefler hakkında; gayrimenkul teslimleri, ithalat işlemleri vb. çeşitli durumlar açısından genel kural dışında tarh yerleri de belirlenmiştir. Tarhiyatın muhatabı ise istisnalar saklı kalmak üzere KDV mükellefi gerçek kişiler veya tüzel kişiler olarak belirlenmiştir. Son olarak KDV, beyannamenin verildiği günde veya beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek ilgili vergi dairesine ulaştığı tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir.

1.2.12. Ödeme

Genel olarak nihai tüketici, malı veya hizmeti satın alması sonucu toplam KDV faturasını ödediğinden ve belirli KDV oranları tüketicinin ödeyeceği fiyata orantılı olduğundan mükellef açısından KDV'nin ödenmesi, idare açısından ise KDV'nin tahsili oldukça basittir¹²⁴.

KDV, istisnalar saklı kalmak kaydıyla 149 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile yapılan değişiklik uyarınca 01/12/2022 tarihinden itibaren beyanname verme zorunluluğu bulunan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar tarafından bir vergilendirme dönemine ait KDV ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28. günü beyan edilmek ve en geç aynı günde de ödenmek zorundadır.

Kanun koyucu çeşitli durumlar açısından verginin ödenmesinde istisnai hükümler belirlemiştir. Böylece ithalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda, gümrük vergisine tabi olmayan ithalat ile ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşımacılığa ait KDV, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi dahilinde, beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin KDV'si tarh süresi içerisinde ve son olarak götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin KDV'si götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir.

¹²⁴Deloitte Global Tax Center, 2018, **a.g.k.**, 2-2.

İKİNCİ BÖLÜM

2. AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİ

AB vergilendirme sistemi genel olarak, üye devletlerin AB koşullarına uyumlu olması şartı ile kendi vergi sistemleri hakkında karar vermelerine müsaade eden bir yapıya sahiptir¹²⁵. Bu durum ise vergilendirme yetkisinin devletlerin egemenliğinin doğrudan bir sonucu olmasından kaynaklanır. Benzer şekilde aynı sebepten ötürü AB vergi çalışmaları egemenlik yetkisine müdahale olarak algılanabildiğinden süreç beklenenden daha yavaş ilerlemiş ve daha yumuşak veya esnek düzenlemeler getirilmeye özen gösterilmiştir¹²⁶. Nitekim devletler vergiler aracılığı ile varlıklarını sürdürebilir ve son derece hayati bir yetkinin tamamen uluslarüstü bir organizasyona bırakılması düşünülemez. Bununla birlikte vergilendirme, AB hukukunda politik bir araç olarak kısıtlı bir rol oynadığından AB'nin; ortak pazar için gerekli olduğu ölçüde ulusal vergileri ve ulusal politikaları uyumlaştırmak, ayrımcı, kısıtlayıcı ve koruyucu ulusal vergileri ortadan kaldırmak, ekonomik gelişme amacıyla vergilerin üye devletlerce kullanılmasına teşvik etmek ve araştırma ve ilerlemeyi sağlamak gibi belirli bazı ilkeleri hariç genel olarak kendisine ait bir vergi politikası yoktur¹²⁷.

AB vergi hukuku içerisinde yer alan vergilerden biri olan KDV, AB resmi sitesine göre mal ve hizmetlerdeki katma değer üzerinden hesaplanan genel ve geniş tabanlı bir harcama vergisi olup AB içerisinde kullanılmak ya da tüketilmek üzere alınan veya satılan hemen hemen bütün mal ve hizmetlerde uygulanır¹²⁸. O kadar ki KDV ile AB son derece özdeşleşmiştir ve bu sebeple KDV'nin kimilerince bir AB vergisi olarak kabul edildiği bile söylenebilir¹²⁹. Zira AB'nin genel bütçesinin bir bölümü dahi üye devletlerin tahsil ettiği KDV'nin belirli bir kısmından oluşur

AB'ye üye olma gayesi taşıyan ülkemizin de kapsamı bu denli geniş olan bir vergi için uyum çalışmaları yürütmesinin kolay olmayacağı açıktır. Fakat böyle bir tespit yapabilmek adına Türk vergi sisteminde KDV'den sonra AB vergi sisteminde KDV'nin de genel hatlarıyla açıklanması gerekir. Bu kapsamda ilk olarak AB hukuku, daha sonra

¹²⁵Mazlum, 2018, **a.g.k.**, 37.

¹²⁶Y. Alganer ve G. Yılmaz (2010). Avrupa Birliği müktesebatı bağlamında katma değer vergisinde yakınlaştırma ve uyumlaştırma çalışmaları. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXVIII (I), 154.

¹²⁷B. J. M. Terra ve P. J. Wattel (2008). *European tax law*. (5. Baskı), Alphen aan den Rijn: Kluwe Law International, 7.

¹²⁸[http-6: \[http://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en\]\(http://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en\)](http://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en) (Erişim Tarihi: 27.01.2023)

¹²⁹Şenyüz, Yüce, Gerçek, 2020, **a.g.k.**, 255.

AB'nin KDV'ye geçişi ve bu konuda yapılan uyumlaştırma çalışmaları incelenecek daha sonra önceki başlıkta incelendiği gibi AB KDV sistemi, Avrupa Birliği Adalet Divanı (ABAD) kararları ile birlikte genel hatlarıyla anlatılacaktır. ABAD kararlarının verilecek olmasının sebebi, AB'de dolaylı vergilendirmenin ve dolayısı ile KDV'nin yasal düzenlemesinin gelişimi üzerinde söz konusu kararların büyük bir etkiye sahip olmasıdır¹³⁰.

2.1. Avrupa Birliği Hukuku

Her şeyden önce AB, başlı başına antlaşmalar vasıtasıyla doğmuş, AB'ye giden sürecin henüz başında yalnızca hukuk yoluyla entegrasyon olarak gösterilen ve makine dairesinin başında AB'nin en yüksek mahkemesi ABAD¹³¹ olan yasal bir yapıdır¹³². AB hukuku ise genel olarak AB kurucu antlaşmaları aracılığı ile konulan ve üye devletlerin belli alanlardaki egemenlik yetkilerini devrederek veya sınırlandırarak AB aracılığı ile kendilerine veya vatandaşlarına uygulanabilen AB bölgesindeki tüm normlardan oluşan *sui generis* bir hukuk sistemidir¹³³. AB hukuku ile uluslararası hukuk arasında yapılacak bir ayırım ise AB hukukunun uluslararası hukukla yakın bağlantı içinde olmasına rağmen uluslararası hukuktan bağımsız, uluslar üstü ve kendine özgü nitelikleri olan bir hukuk sistemi olduğu söylenebilir¹³⁴. Böylece AB, ana hedefi olan ekonomik ve siyasi bütünleşmeye ulaşabilmek adına bu amaçların yapıştırıcısı olarak etkili bir hukuk sistemi kurmayı başarmıştır.

AB, yıllar boyu üye sayısı, maddi ve bölgesel kapsam gibi konularda genişlemesinin yanı sıra bu doğrultuda hukukunun kabulü ve uygulanması için karmaşık bir kurumsal çerçeve de geliştirmiştir. Elbette her karmaşık hukuk sistemi gibi, AB de bu sistemin

¹³⁰S. A. Vladyka (2016). Judgements of the EU Court of Justice on indirect taxation in the European Union. *Journal of Eastern European Law*, 31, 97.

¹³¹Günümüzde ABAD, Lüksemburg'da yer alır ve Lahey'de bulunan Uluslararası Adalet Divanı veya Strasbourg'da kurulu Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ile karıştırılmaması gerekir.

¹³²C. Barnard ve S Peers (2014). Introduction. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı), içinde 1-8. Oxford: Oxford University Press, 2.

¹³³K. Reçber (2012). *Avrupa Birliği Hukuku ve Temel Metinleri*. (1. Baskı), Bursa: Dora Yayıncılık, 63.

¹³⁴H. S. Adaoğlu (2006). *Avrupa Topluluğu hukukunun üye ülkelerde uygulanmasında ulusal mahkemeler ve Avrupa Toplulukları Adalet Divanı ilişkisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Uygulama Merkezi, 10.

uygulanmasını ve yönetimini düzenleyen temel ilkeler ve kurallar getirmiştir¹³⁵. AB hukukunun böylece hem AB'yi hem de bireyleri ilgilendiren iki farklı boyutu vardır¹³⁶.

AB hukuk normları arasında en üst seviyede ise AB Antlaşması yer alır ve söz konusu hiyerarşi ilk kez ABAD'ın *Les Verts v. Parliament* davasında¹³⁷ AB'nin, hukukun üstünlüğüne dayalı bir topluluk olduğu ve ne üye ülkelerin ne de onların kurumlarının kabul ettikleri önlemlerin temel anayasal tüzüğe yani günümüzdeki AB Antlaşması'na uygun olup olmadığına ilişkin bir denetimden kaçınamayacakları belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere AB, kendi kaynakları tarafından temin edilmiş birtakım hukuk normu olarak yapılandırılmış ve söz konusu normların yorumlanmasına, uygulanmasına ve yürütülmesine izin verebilecek organlar, usuller ve mekanizmalar temelinde örgütlenmiş bağımsız ve özerk bir hukuk sistemi oluşturmuştur¹³⁸. AB hukukunun bağımsız ve özerk olması onun üye devletlerin ulusal hukukları ile birlikte faaliyet göstermesini gerektirir¹³⁹.

Bu doğrultuda AB üye ülkelerine ait her yetki AB'ye devredilmemiş olup Avrupa Birliği Antlaşması 4. maddesi uyarınca AB'ye verilmemiş yetkiler aynı Antlaşmanın 5. maddesi doğrultusunda üye devletlere aittir. ABAD, *Costa v ENEL* kararında¹⁴⁰ AB hukukunu, üye ülkelerin hukuku ile bütünleşmiş bir hukuk sistemi olarak kabul etmiştir. Her ne kadar AB hukuku ile üye devletlerin hukuku arasında bir iş birliği olsa da söz konusu hukuk sistemleri arasında bir çatışma olması halinde üstünlük AB hukukunda olur¹⁴¹.

AB hukukunun üstünlüğü ilkesine ilk kez *van Gend en Loos* kararında¹⁴² yer verilmiş olup ABAD, Birliğin kendi yararına, devletlerin egemenlik haklarını belirli alanlarda da olsa sınırlandırdığı ve öznelerinin yalnızca üye ülkeler değil onların vatandaşlarının da olduğu yeni bir uluslararası hukuk düzeni oluşturduğunu belirtmiştir. Diğer bir deyişle bu karar ile AB hukukunun varlığı ve üye devletlerin iç hukukuna karşın üstün olduğu

¹³⁵Barnard ve Peers, 2014, **a.g.k.**, 4.

¹³⁶M. Bobek (2014). The effects of EU law in the national legal systems. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı) içinde 140-173. Oxford: Oxford University Press, 140-141.

¹³⁷C-294/83 sayılı ve 23/04/1986 tarihli karar.

¹³⁸P. Boria (2017). *Taxation in European Union* (2. Baskı), Cham: Springer International Publishing, 41.

¹³⁹Reçber, 2012, **a.g.k.**, 64.

¹⁴⁰C-6/64 sayılı ve 15/07/1964 tarihli karar.

¹⁴¹Reçber, 2012, **a.g.k.**, 66.

¹⁴²C-26/62 sayılı ve 05/02/1963 tarihli karar.

tescillenmiştir. Üstünlük ilkesi AB kurallarının bağlayıcılığı ve doğrudan uygulanabilirliği özelliklerine ilişkin olup söz konusu ilke ile AB hukukunun birliği ve tüm üye ülkelerde tekdüze uygulanması sağlanır¹⁴³. Gerçekten de üye ülkeler arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda ulusal mahkemelerin AB mevzuatı yerine kendi ülke mevzuatını dikkate alması durumunda uygulamadaki yeknesaklık yitirilir, AB hukukunun üstünlüğünün garantisi ortadan kalkar ve bu durum AB hukukunun etkisinin azalmasının yanı sıra üye ülkeler arasındaki dayanışmayı da zayıflatarak Birliğin varlığına bir tehdit oluşturur¹⁴⁴. Benzer şekilde *Commission v Sweden* kararında da belirtildiği üzere AB hukukunun üstünlüğü gereği üye devletler, sonradan olsa bile AB hukukunu ABAD kararından çıkan şekilde yorumlamalı ve uygulamalıdır¹⁴⁵. Bu nedenle AB hukukunun üstünlüğü esasen AB'nin varlığının temelini oluşturan bir ilkedir.

ABAD ise esasen AB hukukunun işleyişini ve etkinliğini güvence altına alan bir AB organıdır. ABAD ile ilgili temel hususlar Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'nın (ABİHA) 251 ila 281. madde hükümleri arasında düzenlenmiştir. ABAD'ın temel görev ve yetkileri arasında Birlik organlarının ve üye devletlerin AB hukukunu doğru uygulayıp uygulamadığını denetleme, üye devletlerin işlem ve eylemleri ile AB hukukunun ihlal edip etmediğini inceleme ve ulusal hukuk kapsamına giren ve AB ile bağlantısı olmayan olaylar hariç olmak üzere AB hukukunun kişileri arasında çıkan uyuşmazlıkları giderme vardır¹⁴⁶.

ABAD'ın bireysel davalarda, AB hukukunun ve AB hukukundan kaynaklanan bireysel hakların üye devletler nezdinde etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayabilmesi onun AB hukuk sistemindeki önemini gözler önüne serer¹⁴⁷. Zira ABİHA'nın 288. madde hükmü uyarınca kararların bütünüyle bağlayıcı olduğu lakin muhatabı belirtilen bir kararın yalnızca söz konusu muhatabı için bağlayıcılığı bulunduğu düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye karşılık herhangi bir karar hükmü; açıksa, kesinse, koşulsuzsa ve

¹⁴³M. H. Bayram (2022). *Avrupa Birliği Hukuku Dersleri* (7. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık, 199.

¹⁴⁴J. Steiner ve L. Woods (2009). *EU law*. (10. Baskı), Oxford: Oxford University Press, 86-87.

¹⁴⁵C-114/14 sayılı ve 21/04/2015 tarihli karar.

¹⁴⁶A. M. Güneş (2016). *Avrupa Birliği hukukuna giriş*. (2. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 119-120.

¹⁴⁷Bobek, 2014, **a.g.k.**, 141.

uygulanması ya da etkisi yönünden AB kurumlarına ya da üye devletlere takdir yetkisi vermiyorsa kişiler arası ilişkilerde doğrudan etkili olarak kullanılabilir¹⁴⁸.

Yine KDV Direktifinin yorumunda oluşan sorunların çözümünde de ABAD tek başına yetkilidir ve üye devletlerin ulusal mahkemeleri, KDV Direktifinin kendi ulusal hukuklarına uygulanması hususunda şüphe duyarsa doğru yorumlama için ABAD'a başvuruda bulunabilir¹⁴⁹. Gerçekten de Divan *van der Kooy* kararında¹⁵⁰ değindiği üzere, AB hukukunun ulusal mahkemenin işine yarayacak bir yoruma ulaşabilmek için ilgili mahkemenin attığı soruların olgusal ve yasal çerçevede tanımlaması veya en azından ilgili hususların dayandığı olgusal koşulların açıklanması gerekir. Zira ABAD'ın önüne gelen dolaylı vergi davaları ve dolayısı ile KDV konusunda yaşanan uyuşmazlıklar, neredeyse her zaman çok detaylı ve çok teknik olan AB kurallarının yorumlanmasıyla ilgili uygulama sorunlarından oluşur¹⁵¹. Böylece yorum konusunda ABAD ilk olarak AB hukuku amaçları ışığında, terimlerin içerikteki genel anlamlarını belirleyerek kabul edilmiş bütün geleneksel yorum metotlarını uygulayacak olmasına rağmen AB hukuk sisteminin olağan dışı yapısı dolayısıyla ulusal hukuka nazaran bu metotlar değişen ağırlıklarda uygulanacaktır¹⁵². Gerçekten de *Merck* kararında¹⁵³ belirtildiği üzere Divan'ın yerleşik içtihadına göre AB hukukunun bir hükmü yorumlanırken sadece lafzı değil aynı zamanda içinde yer aldığı bağlam ve parçası olduğu kurallar tarafından amaçlanan hedefleri de dikkate almak gerekir. Böylece direktifin yorumlanması yoluyla, ilgili hükümlerin AB hukukunun gerekliliklere uygun bir şekilde yorumlanması ve uygulanması amacıyla ulusal mahkemelere yardım edilmiş olur¹⁵⁴.

Son olarak her ne kadar açıkça anlaşıldığı üzere ABAD'ın AB hukukunun oluşumunda ve işleyişinde son derece büyük bir payı olsa da ulusal mahkemelerin önemine değinmemek de yanlış olur. Zira AB hukuk sistemi içerisinde yalnızca antlaşmalarla belirlenmiş sınırlı konularda yetkili olan ABAD'ın, yetkilerinin dışında kalan hususlarda üye ülkelerin ulusal mahkemeleri yetkili olup bilhassa AB hukukunun

¹⁴⁸ Adalet Bakanlığı (2021). *Hakim ve savcılar için Avrupa Birliği hukuku el kitabı*. Ankara: Emsal Basım, 195.

¹⁴⁹ J. Kollmann (2019). *Taxable supplies and their consideration in European VAT with selected examples of the digital economy*. Amsterdam: IBFD, 17.

¹⁵⁰ C-181/97 sayılı ve 28/01/1999 tarihli karar.

¹⁵¹ Terra ve Wattel, 2008, **a.g.k.**, 30.

¹⁵² Kollmann, 2019, **a.g.k.**, 3-4.

¹⁵³ C-292/82 sayılı ve 17/11/1983 tarihli karar.

¹⁵⁴ *Friedrich Haaga GmbH*, C-32/74 sayılı ve 12/11/1974 tarihli karar.

ulusal alanda uygulanmasının sağlanması görevi ulusal mahkemelere yüklenmiştir ve böylece AB hukuk sisteminin gelişmesinde ve üye ülkelerde etkili bir şekilde uygulanma sürecinde ABAD ile ulusal mahkemeler arasında bir yetki bölüşümünün mevcut olduğu söylenebilir¹⁵⁵.

2.2. Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Gelişimi

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve vatandaşlarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için en önemli mali kaynağı vergilerdir ve devlet vergiye ancak ve ancak vergilendirme yetkisi ile ulaşabilir. Nitekim verginin modern devletin en mühim ve vazgeçilmeyecek gelir kaynağı olması sebebi ile bu doğrultuda vergilendirme yetkisi de ülkelerin asli ve vazgeçilmez yetkilerinden birisi olarak karşımıza çıkar¹⁵⁶. Bu nedenle her ne kadar asıl amacı ekonomik ve siyasal birlik olan AB, vergilendirme konusunda ortak bir zemin arasa da vergilendirme yetkisinin önemi ve üye devletlerin sosyal ve ekonomik koşullarının benzer olmaması nedenleriyle bu alanda gelişme ve ilerleme sağlamak AB'nin diğer amaçlarına nazaran daha zorlu olmuş ve olmaya da devam etmektedir.

2.2.1. Katma değer vergisinin tarihsel gelişimi

Bir fikir olarak KDV, 1920'lerde Alman iş adamı von Siemens tarafından ortaya atılmıştır¹⁵⁷. Daha sonra o zamanlar sadece bir fikir olan bu vergi, KDV'nin babası olarak da adlandırılan Maurice Lauré tarafından bir sistem haline getirilmiştir¹⁵⁸.

Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) kurulduğu yıllarda ise iki farklı dolaylı vergi uygulanmaktaydı ve bunların birincisi ilk defa Fransa'da uygulanmaya başlayan KDV ile Fransa hariç diğer üye devletlerde uygulanan muamele vergisiydi¹⁵⁹.

¹⁵⁵Adaoğlu, 2006, **a.g.k.**, 1.

¹⁵⁶E. Başel (2021). Egemenliğin Mali Yönü Olarak Farklı Açılardan Vergilendirme Yetkisi. *Ankara Barosu Dergisi*, 79(2), 46.

¹⁵⁷L. Ebril, vd. (2001). *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services, 4

¹⁵⁸A. Charlet ve J. Owens (2010) An international perspective on VAT. *Tax Notes Int'l*, 59 (12), 943-954, 943.

¹⁵⁹Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 142; H. Nadaroğlu (2000). *Kamu maliyesi teorisi*. (11. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları, 365-371.

Elbette 1954-1955 yıllarında Fransa’da uygulamaya konulan KDV’nin günümüzdeki haline nazaran etkili bir vergi olmadığı, KDV konusundaki asıl atılımın AET ile gerçekleştiği söylenebilir¹⁶⁰. Her şeye rağmen görüldüğü üzere söz konusu dönemde iki farklı vergi çeşidi uygulanmakta olduğundan AET ilk olarak vergilerin sayısını teke indirilmeyi amaçlayarak yayınladığı direktif ile üye ülkelere, uygulamakta oldukları muamele vergilerini 01/01/1970 tarihine kadar ortak KDV sistemi ile değiştirmelerini önermiş ve böylece KDV üye ülkeler için ortak vergi olarak kabul edilerek 1970 senesinde bütün ülkeler için uygulanmaya başlanmıştır¹⁶¹. Her ne kadar aşağıda uyumlaştırma konusundan bahsedilecek olsa da tek tip KDV sisteminin oluşturulması AB vergi uyumlaştırmasının ilk adımı olup benzer konularda farklı vergi çeşitlerinin uygulandığı bir ortamda uyumlaştırmanın ileriki aşamalarına geçilemez¹⁶². Doğal olarak dünya ülkeleri de bu gelişmelere kayıtsız kalmamıştır. Böylece 1960’lı yılların sonunda 10’dan daha az ülkede yer alan KDV sistemi günümüz itibariyle dünya çapında 160’tan fazla ülkede uygulanmaktadır¹⁶³.

Daha sonra 1970 tarihinde, ortak KDV sistemine geçiş sağlanmış ise de üye ülkeler tarafından henüz Birliğin kurulduğu yıllarda, üye ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan farklılıkların giderilmesi veya bu olmasa bile en aza indirilmesi gerektiği fikri ortaya çıkmış ve bu doğrultuda vergi sistemlerinin uyumlaştırılması çalışmaları yapılmaya başlanmıştır¹⁶⁴. Söz konusu uyumlaştırma için çıkan direktifler ile çeşitli prosedürler, uygulamalar, uyumlaştırmaya yönelik hükümler, komisyonlar ve üye devletlerin çekimser kalmasından dolayı yapılan birtakım değişiklikler öngörülmüştür.

Bu bağlamda ortak bir KDV sisteminin yerine oturtulduğu direktif olarak Altıncı Direktif gösterilebilir¹⁶⁵. Bununla birlikte söz konusu Direktife gelmeden KDV uyumlaştırmasında yapı taşı niteliğinde olan Birinci ve İkinci Direktiften de bahsedilebilir. Zira Birinci Direktif ile üye devletlerin, birbirinden farklı vergi

¹⁶⁰Kocahanoğlu O. S. (1989). *Türk Katma Değer Vergisi*. İstanbul: Temel Yayınları, s.25’ten aktaran, Arslan E. (2006). *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 16.

¹⁶¹Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 142.

¹⁶²D. Nerudová (2004). Tax competition and tax harmonization in the European Union. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 6, 135-144, 137.

¹⁶³Kowal ve Przekota, 2021, **a.g.k.**, 2.

¹⁶⁴Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 136.

¹⁶⁵Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 144.

çeşitlerinden vazgeçerek ortak bir KDV sistemini benimsemeleri gerektiği belirlenmiş, İkinci Direktif ile de ortak KDV sisteminin yapısı ve uygulama usulüne ilişkin ilk kurallar düzenlenmiştir¹⁶⁶. Böylece Altıncı Direktif ile ortak KDV sistemine giden yolun önü açılmıştır. Yine bu süreçte direktiflerin yanında genel olarak AB'nin belirli bir alanındaki çalışmalara yönelik teklifleri içeren Beyaz Kitap¹⁶⁷ ve Küresel İletişim raporlarında da KDV'nin uyumlaştırılmasına yönelik çeşitli öneriler yer almıştır¹⁶⁸.

En nihayetinde Altıncı Direktif üzerinde birçok değişiklik yapıldıktan sonra KDV hakkındaki kurallar 2006/112/EC sayılı ve 28/11/2006 tarihinde kabul edilerek 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren ortak KDV sistemi hakkında Konsey Direktifi'nde düzenlenmiş ve yapılan değişiklikler sonucu günümüzdeki halini almıştır. Esasen günümüzdeki KDV Direktifinin temel özelliği daha önce farklı mevzuatlarda KDV ile ilgili kabul edilmiş bütün hükümleri kapsamıdır¹⁶⁹. Son olarak söz konusu Direktifin 1. maddesinde, Direktifin ortak KDV sistemini¹⁷⁰ tesis edeceği düzenlenmiş ve ilerleyen hükümlerde KDV ile ilgili detaylı hükümlere yer verilmiştir.

2.2.2. Katma değer vergisi uyumlaştırması

OECD Raporuna göre hızla büyüyen gelir kaynaklarından birisi 38 OECD ülkesinin 37'sinde uygulanan KDV'dir ve dört genel harcama vergisinin 1960'lı yılların ortasında toplam vergi gelirlerine oranı yalnızca %11,9 iken 2020 yılında toplam vergi gelirlerinin %20,2'si yalnızca KDV'ye ait olmak kaydıyla %20,9'unu oluşturmuştur¹⁷¹. Böylece baktığımızda OECD ülkelerinin bütçesinin beşte biri yalnızca KDV'den tahsil edilen gelirlerdir.

¹⁶⁶Yeğen, 2021, **a.g.k.**, 1106.

¹⁶⁷AB sözlüğünde White Paper olarak geçen Beyaz Kitap hakkında daha fazla bilgi için: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/glossary/white-paper.html>

¹⁶⁸Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 144-146.

¹⁶⁹Kollmann, 2019, **a.g.k.**, 16.

¹⁷⁰Ortak KDV sisteminin özelliklerine maddenin ilerleyen fıkralarında değinilmiştir. Bu kapsamda; ortak KDV sistemi ilkesi, verginin tahsil edildiği aşamadan önce diğer bir deyişle üretim ve dağıtım sürecinde ne kadar çok işlem gerçekleşirse gerçekleşsin, mal ve hizmetlere, mal ve hizmetlerin fiyatıyla tam olarak orantılı genel bir harcama vergisi uygulanmasını gerektirir. Her işlemde, malların veya hizmetlerin fiyatı üzerinden bu mallara veya hizmetlere uygulanan oran ile hesaplanan KDV, çeşitli maliyet unsurları ile hesaplanan KDV miktarı indirildikten sonra tahsil edilecektir. Son olarak ortak KDV sistemi, satış aşaması da dahil her aşamaya uygulanacaktır.

¹⁷¹OECD (2022). *Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*. Paris: OECD Publishing.

Nitekim AB bütçesi de aralarında KDV'nin de bulunduğu beş farklı gelir kaleminden oluşur. Söz konusu kaynakları; her üye ülkenin refahına göre gayri safi gelirlerinin belirli bir oranı, AB dışarısından yapılan ithalata ödenen gümrük vergileri, her üye devlet tarafından toplanan KDV'nin bir kısmı, üye ülkelerin geri dönüştürülmemiş plastik ambalaj atığı miktarına dayanan bir katkı ve son olarak üye olmayan ülkeler tarafından belli başlı programlara yapılan katkı, gecikme faizi ve para cezaları dahil olmak üzere diğer gelirlerdir¹⁷². Böylece AB genel bütçesinin gelir kalemlerinden birisi üye ülkelerin KDV tahsilatlarından AB'ye yönelik ayırdıkları paylar olarak karşımıza çıkar. KDV payına dayalı kaynak, üye ülkelerin AB kuralları esas alınarak belirlenen uyumlaştırılmış KDV matrahlarına, AB kurallarıyla belirlenmiş ve bütün üye ülkeler açısından geçerli olan yalnız bir adet oranın uygulanması aracılığıyla elde edilir¹⁷³. Zira ABAD'ın *Åkerberg Fransson*¹⁷⁴, *Kolev* ve diğerleri¹⁷⁵, ve son olarak *Dzivev* ve diğerleri¹⁷⁶ kararları dahil birçok hükmünde; AB kurallarına göre belirlenen uyumlaştırılmış KDV matrahlarına tek bir oranın uygulanmasından elde edilen gelir dolayısıyla KDV gelirin geçerli AB hukukuna uygun olarak tahsil edilmesi ile AB bütçesine denk gelen KDV kaynaklarının kullanılabilirliği arasında doğrudan bir bağlantı olduğuna ve KDV tahsilatındaki herhangi bir eksikliğin potansiyel olarak AB bütçesinde de bir azalmaya neden olabileceğine değinilmiştir. Sayılan nedenlerle KDV'nin genel olarak AB'nin ve AB üye ülkelerinin ekonomik gücüne olan katkısı oldukça büyüktür. Bu nedenle AB bütçesine adaletli ve dengeli bir katılım için KDV'nin uyumlaştırılması büyük önem arz eder.

Uyumlaştırma hakkındaki tanımlara yer verileceğine rağmen uyumlaştırma ile kastedilen durumun AB üye devletlerinin mevzuatlarının bire bir uyumlu olması anlamına gelmediğini baştan belirtmekte fayda vardır. Zira AET zamanında ortaya çıkan Birliğin tek bir mali bölge olması fikri, AB'deki vergi sistemlerinin ve belirli vergilerin çok geniş bir şekilde uyumlaştırılmasını gerektireceği ve gerçekçi olmadığı gerekçesiyle kısa sürede terk edilerek bu amaç tek bir mali bölgeden üye ülkeler arası mali tarafsızlık

¹⁷²[http-7: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_en#:~:text=The%20EU's%20sources%20of%20income,to%20comply%20with%20EU%20rules](http://7:https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_en#:~:text=The%20EU's%20sources%20of%20income,to%20comply%20with%20EU%20rules). (Erişim tarihi: 11.04.2023)

¹⁷³M. H. Güvenç (2010). Avrupa Birliği Bütçesi'nin Finansmanı: Öz Kaynaklar Sistemi. *Maliye Dergisi* 158 (2010), 513-530, 517.

¹⁷⁴C-617/10 sayılı ve 26/12/2013 tarihli karar.

¹⁷⁵C-612/15 sayılı ve 05/06/2018 tarihli karar.

¹⁷⁶C-310/16 sayılı ve 17/01/2019 tarihli karar.

hedefine dönüşmüştür¹⁷⁷. Gerçekten de Divan, *Hong Kong* kararında¹⁷⁸ Birinci Direktiften beri KDV sisteminin dayandığı ilkelerden birisinin üretim ve dağıtım zincirinin uzunluğu fark etmeksizin, her ülke içerisinde benzer malların aynı vergi yükünü taşıması anlamında tarafsızlık olduğunu belirtmiştir. Söz konusu tarafsızlık ilkesi, ürünlerin satış fiyatına dahil edilen ücret miktarının aynı olması gereken iç tarafsızlığı ve ülke toprağında üretilen benzer ürünlere ithal edilenler ile aynı miktarda vergi eklenmesi gereken dış tarafsızlığı kapsar¹⁷⁹. Bu noktada ABAD'ın *Peureux* kararına¹⁸⁰ değinmek önemlidir. Zira söz konusu karar, ulusal ürünler ile ithal ürünlerin eşit vergilendirilmesi kuralına bir istisna getirmekte ve AB antlaşmalarının, üye devletlerin yetki alanına giren alanlarda, uyumlaştırılmamış olan üye ülke müktesebatlarının belirli özelliklerinden dolayı bir üye devletin ulusal ürünlerini ithal ürünlerden daha ağır vergilendirmesini yasaklamadığını ifade etmektedir. KDV'nin tarafsızlığına ulaşabilmek adına KDV'nin kapsamının olabildiğince geniş tutulması gerekir¹⁸¹. Bu doğrultuda mali tarafsızlık ilkesine ABAD'ın *Cimber Air* kararında¹⁸², mükellefler arasındaki eşitlik çerçevesinde aynı işlemleri gerçekleştiren mükelleflere KDV'nin uygulanmasına ilişkin olarak farklı muamele yapılamaz ifadelerine yer verilmek suretiyle vurgu yapılmıştır. Son olarak Divan *Amplifin* kararında¹⁸³ mali tarafsızlık ilkesinin birbirleriyle rekabet halinde olan benzer mallara ve benzer ekonomik işlemlere KDV amaçları bakımından farklı muamele edilmesini engelleyen ortak KDV sisteminin temel bir ilkesi olduğu belirtilmiştir.

Uyumlaştırma kısaca; hukuk kurallarını, ilkelerini ve kurumlarını daha benzer yapma¹⁸⁴ amacı olarak tanımlanabilir¹⁸⁵. Daha geniş bir tanım vermek gerekirse uyumlaştırma, ortak kurallara dayalı vergi sistemlerinin yakınlaştırılarak ortak bir noktada birleştirilmesi sürecidir ve uyumlaştırma ile vergi ayrımcılığının, çifte vergilendirmenin, farklı vergi sistemlerinin neden olduğu uyum külfetinin ve uluslararası

¹⁷⁷V. Tyc (2008). Harmonization of Indirect Taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management*, 50 (2), 87-92, 87.

¹⁷⁸C-89/81 sayılı ve 01/04/1982 tarihli karar.

¹⁷⁹M. Drăcea, R. Buziernesu, N. M. Florea (2013). Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives. *Finance Challenges of the Future*, 15, 60-65, 61.

¹⁸⁰C-86/78 sayılı ve 13/03/1979 tarihli karar.

¹⁸¹F. Vanistendael, 1999, **a.g.k.**, 13.

¹⁸²C-382/02 sayılı ve 16/09/2004 tarihli karar.

¹⁸³C-162/07 sayılı ve 22/05/2008 tarihli karar.

¹⁸⁴Her ne kadar uyumlaştırmanın bir ucunda bunları özdeş yapmak olsa da bu durumun birleştirme şeklinde ifade edilmesi daha doğrudur.

¹⁸⁵L. R. Nottage (2007). Harmonization, legal. D. S. Clark (Ed.), *Encyclopedia of law and society: American and global perspectives* içinde 686-692. California: Sage Publications, s.686.

arenada vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılır¹⁸⁶. Yine uyumlaştırma; AB'nin hedeflerine ulaşmak için üye devletlerin vergi sistemlerini iş birliği halinde ve belirli bir plan doğrultusunda birbirlerine yakınlaştırdıkları bir süreç olarak da tanımlanabilir¹⁸⁷. Uyumlaştırma, AB üye ülkeleri için Birliğin amaçlarını kolaylaştırmak adına vergi sistemlerinin ne ölçüde uyumlaştırılacağına bir planı olarak karşımıza çıkar¹⁸⁸. AB açısından uyumlaştırma, AB'nin organları tarafından ileri sürülen ve bütün üye devletlerde ortak bir standardın yakalanarak söz konusu ülkelerin mevzuatına ahengini gerçekleştirmeyi ifade eder ve amaçlar¹⁸⁹. Son olarak AB uyumlaştırmasında vergi mevzuatının uyumlaştırılması, AB kurumlarına atfedilen egemenlik fikrinin en önemli göstergelerinden biri olarak gösterildiği için ayrı bir önemi haizdir¹⁹⁰.

Bu noktada uyumlaştırmanın birleştirme kadar yoğun olmadığını ve birleştirmenin ulusal hukuk kurallarının bütünüyle etkin olacak şekilde Birlik mevzuatı ile yer değiştirmesi anlamını taşıdığını tekrar vurgulamakta fayda vardır¹⁹¹. Gerçekten de uyumlaştırma süreci, vergi sistemlerinin tamamen birleştirilmesi anlamına gelmemekte olup üye ülkelerin ilgili mevzuatlarının ve ekonomilerinin entegrasyonunu mümkün kılmak için bariz farklılıkların ortadan kaldırılması anlamını taşır ve böylece uyumlaştırma, başlı başına bir amaç olmayıp AB amaçlarını gerçekleştirmek için bir araçtır¹⁹². Dolayısı ile uyumlaştırmanın temelinde, AB çapında en azından taban olarak eşit şartları oluşturma amacı vardır¹⁹³. AB'nin bütünleşme sürecinde ve aralarında KDV'nin de olduğu dolaylı vergilere yönelik uyumlaştırmanın amaçlanmasında, KDV oranı düşük seviyedeki devletlerin AB içinde diğer ülkelere nazaran daha cüzi miktarlarda mal ve hizmet sağlayarak avantajlı konuma gelmelerini bir diğer deyişle haksız rekabeti engellemek de vardır¹⁹⁴. Vergi uyumlaştırmasının altında, ülkelerin sahip olduğu birbirinden farklı vergi uygulamaları vergi eşitsizliklerine yol açıp ekonomik

¹⁸⁶Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 138.

¹⁸⁷Ekmen, 2018, **a.g.k.**, 15.

¹⁸⁸F. Erkan (2009). *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı: Strateji Geliştirme Başkanlığı, 29.

¹⁸⁹Alganer ve Yılmaz, 2010, **a.g.k.** 139.

¹⁹⁰Boria, 2017, **a.g.k.**,30.

¹⁹¹M. Dougan (2007). Approximation of laws in the EU. P. Cane ve J. Conaghan (Ed.), *The new Oxford companion to law* içinde 42-44. New York: Oxford University Press, 42.

¹⁹²A. Karolak (2011). Adaptation process of a Polish tax law to European Union norms – Harmonization of a value added tax. *Economics & Sociology*, 4 (1), 54-63, 55.

¹⁹³Göçmen İ. (2021). *Avrupa Birliği maddi hukuku: İç pazar* (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 102.

¹⁹⁴H. Kabakçı Karadeniz (2013). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ve Türkiye'de katma değer vergisi: Yakınsama gerçekleşiyor mu? *Sosyoekonomi*, 2013-2 (130213), 265-286, 267.

bütünleşmenin gerçekleşmesine engel olacağından farklı vergi sistemlerine sahip üye ülkelerin sebebiyet verdikleri rekabeti bozucu vergi uygulamalarının önüne geçilmesi fikri yatar¹⁹⁵. Nitekim vergi uyumlaştırılmasının amaçları arasında malların ve sermayenin serbest dolaşımında verginin tarafsız kalmasının sağlanması da vardır¹⁹⁶. Benzer şekilde uyumlaştırma, ortak kuralların belirlenmesi ve ulusal farklılıkların ortadan kaldırılmasını hedefler¹⁹⁷. Sonuç olarak AB’de KDV hakkında uyumlaştırma çalışmaları yapılması oldukça olağandır. Nitekim AB, çeşitli ülkelerin bir araya gelmesiyle oluşan uluslararası bir organizasyondur ve günümüze kadar hayata geçirilen ve çeşitli özellikleri ile en başarılı konumda olan ekonomik bütünleşmedir¹⁹⁸. Bununla birlikte ilerleyen bölümlerde detayları verileceği üzere AB organizasyonunda üye ülkeler her türlü yetkisini organizasyona devretmez. Bu noktada ise uyumlaştırılmış düzenlemeleri temsil eden direktifler devreye girer¹⁹⁹.

Uyumlaştırma açısından tam-asgari uyumlaştırma veya pozitif-negatif uyumlaştırma gibi çeşitli tasniflere gidebilmek mümkündür. Bu bağlamda tam uyumlaştırmada direktif gibi bir AB tasarrufu ile üye devletlerin ayrı düzenlemelerinin önüne geçilecek şekilde herhangi bir konunun detaylı ve kapsamlı olarak düzenlenmesi söz konusu iken asgari uyumlaştırmada üye devletlerin altına inemeyeceği asgari bir seviye belirlenir ve fakat üye ülkelere daha talepkâr kurallar koyabilmesi için serbesti tanınır²⁰⁰. Benzer şekilde tam uyumlaştırma, üye devletleri belirli bir çerçeveye bağlayıp söz konusu devletlerin hukuken ve tek taraflı olarak farklı ulusal kurallar benimsemesine engel olurken; asgari uyumlaştırmada ise üye ülkelere düzenleyici yetkilerinin nasıl kullanılacağına dair belirli yükümlülükler empoze edilir ancak düzenlenen alanda üye devletlere kendi bağımsız politikalarını yapmalarına ilişkin takdir yetkisi verir²⁰¹. Bununla birlikte tam uyumlaştırma bire bir özdeş olma anlamını taşımaz. Nitekim AB’nin KDV’ye geçişi sürecinde bahsedilen Beyaz Kitap, iç pazarın oluşturulması için KDV’nin tam

¹⁹⁵Yeğen, 2021, **a.g.k.**, 1103.

¹⁹⁶Ö. Kızıltoprak (2015). *Türkiye ve Avrupa Birliği’nde katma değer vergisinin uyumlaştırılması ve vergi rekabeti açısından genel bir değerlendirme*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 7.

¹⁹⁷P. Gheorghiev (2011). *Avrupa Birliği vergi hukukunun üçüncü devletlerin vergi hukukuna etkisi: Türkiye örneği*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 27.

¹⁹⁸Çağan, 2021, **a.g.k.**, 73.

¹⁹⁹M. T. Karayığit (2018). *Avrupa Birliği anayasa hukuku*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 71.

²⁰⁰J. Snell (2014). The internal market and the philosophies of market integration. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı), içinde 300-324. Oxford: Oxford University Press, 322.

²⁰¹Dougan, 2008, **a.g.k.**, 42.

uyumlaştırmasının mutlak bir özdeşlik anlamına gelmediğini, bunun gerekli olmadığını ve yalnızca yakın seviyede bir uyumlaştırmanın gerekli olduğunu vurgulamıştır²⁰².

Uyumlaştırma hususunda tam-asgari uyumlaştırma yanında pozitif-negatif uyumlaştırma tasnifinden de bahsedilebilir. Bu kapsamda pozitif uyumlaştırma başka bir deyişle yasama uyumlaştırması, ulusal vergi mevzuatlarının uyumlaştırıldığı veya en azından üye devletler arası koordinasyonunun sağlandığı, Birlik seviyesinde ve mevzuatlar yolu ile uyumlaştırma anlamını taşıırken, negatif uyumlaştırma başka bir deyişle yargısal uyumlandırmada ise kısıtlayıcı ulusal vergi önlemleri ABAD tarafından AB antlaşmalarına uyumlu olmadığı söylenerek iptal edilir²⁰³. Yine bir başka yazara göre pozitif uyumlaştırma, AB mevzuatı ile aktif bir koordinasyon gerektirirken negatif uyumlaştırma ayrımcı vergi kuralları ile uygulamalarının ve ulusal vergi sistemlerinin benzeri kısıtlayıcı özelliklerinin değiştirilmesi veya kaldırılması anlamını taşır²⁰⁴. Elbette negatif uyumlandırmanın belirli sınırları vardır ve bu sınırlandırmalar şu şekilde sıralanabilir:

- ABAD önüne gelen her kısıtlayıcı ulusal önlemi iptal edemez. Bunun için en azından belirli bir düzenlemenin varlığı gerekmekte olup AB mevzuatında buna yönelik bir düzenleme mevcut değilse ilgili hususu üye devletlerin takdirine bırakmaktan başka çare yoktur,
- Divan, bütçe gibi üye devletin seçilmiş politikacılarına bırakılmış politik sorunlara dair meseleleri de çözemeyecektir,
- Divan, ulusal hukuklar arasındaki farklılıkları uyumlaştıramaz ve son olarak
- ABAD, AB Antlaşmasının üye ülkenin ayrımcı, koruyucu veya kısıtlayıcı ulusal hukukundan üstün olduğunu tayin edebilir ve fakat hangi ulusal önlemin iptal edilenin yerine geçeceğine karar veremez²⁰⁵.

Yukarıdaki uyumlaştırma çeşitlerinin yanı sıra farklı türlerin de karşımıza çıkması mümkündür. Bu kapsamda, işletmelere uyumlaştırma kurallarını veya kendi ulusal kurallarını seçmesine imkan veren “opsiyonel uyumlaştırma”, devletlere hedeflenen

²⁰²R. D. L. FERIA (2009). VAT and the EC internal market the shortcomings of harmonisation. *Oxford University Centre for Business Taxation*. 09(29), 1-36, 6.

²⁰³Terra ve Wattel, 2008, **a.g.k.**, 4.

²⁰⁴H. BERMEN (2007). The impact of EC law on the taxation of the European audiovisual industry. *IRIS Plus*, 12, 1-12, 2.

²⁰⁵Terra ve Wattel, 2008, **a.g.k.**, 30-31.

amaçlara ulaşabilmek için gerekli araçlar arasında seçim yapma şansı veren “alternatif uyumlaştırma” ve yerel aktörleri daha çeşitli ve uygun yaklaşımlar oluşturması için güçlendirerek usuli yeniliklere odaklanan “dönüşümsel uyumlaştırma” gibi uyumlaştırma tasniflerinden de bahsedilebilir²⁰⁶. Bir diğer uyumlaştırma çeşidi de doğrudan-dolaylı uyumlaştırma olup doğrudan uyumlaştırma, klasik bir uyumlaştırma süreci olup direktifler aracılığı ile doğrudan düzenlemeleri uyumlaştırmayı amaç edinirken dolaylı uyumlaştırmada belirli bir düzenlemenin uyumlaştırmasına ulaşmada ticaret hukuku gibi hukukun farklı alanlarındaki uyumlaştırma araçları kullanılır²⁰⁷.

Uyumlaştırma hususunda ABAD’ın da katkısı olup Divan, negatif uyumlaştırma diğer bir deyişle yargısal uyumlaştırma usulünü takip eder²⁰⁸. Gerçekten de ABAD kararları ile de uyumlaştırmadan önemi vurgulanmıştır. Nitekim ABAD’ın *Commission v. Belgium* kararında²⁰⁹ Belçika’nın dava konusu direktife uyumlaştırma için gerekli tüm tedbirleri öngörülen süre içinde almadığı ve AET Antlaşması’ndan doğan yükümlülüklerini yerine getirmediği sonucuna varmıştır.

Ülkelerin birbirinden farklı olan ekonomik ve sosyal politikaları, vergi politikalarının da farklılaşmasına neden olmakla birlikte özellikle AB’nin kurulması ve ortak hedefleri doğrultusunda üye devletlerin vergi politikaları standartlaşmakta ve bundan dolayı ekonomik ve sosyal politikaları da uyumlu hale gelmektedir²¹⁰. Bununla birlikte uyumlaştırma oldukça zorlu bir süreçtir ve her ne kadar ortak bir KDV sisteminin kurulması, çok sayıda verginin kafa karışıklığı yaratmasının önüne geçilmesini sağlayarak KDV’nin uyumlaştırılmasına katkısı olsa da üye ülkelerin ekonomik ve sosyal güçleri ile vergi sistemleri birbirinden oldukça farklıdır. Zira ülkeler topladığı gelirleri, ihtiyaçlarına göre birbirinden değişik kaynaklara aktarmak ve bu doğrultuda çeşitli mal ve hizmetlerden vergi tahsil etmek isteyebilirler. Bir ülkenin içerisinde dahi vergiler, ekonomik süreçlere kayıtsız kalmaz iken uyumlaştırma konusunda üye ülkelerin kayıtsız kalmasını beklemek mümkün değildir²¹¹. Bu nedenle KDV hakkında herkesin aynı kuralları uygulamasını beklemek oldukça güç olup aynı birlik/organizasyon içerisinde çok uç noktalara gitmemek adına birleştirme değil uyumlaştırma yolunu tercih etmek son

²⁰⁶Nottage, 2007, **a.g.k.**, 690.

²⁰⁷D. Nerudova (2008). Tax harmonization in the EU. *Acta Universitatis*, 90-109, 91.

²⁰⁸I. Özkan (2022). *Avrupa Birliği kamu hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 372.

²⁰⁹C-1/86 sayılı ve 17/06/1987 tarihli karar.

²¹⁰Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 36.

²¹¹Kowal ve Przekota, 2021, **a.g.k.**, 2.

derece anlaşılabilir bir noktadır. Nitekim her şey son sözü söyleyecek olan üye devletlerin sunulan koşulları kabul etmesine bağlıdır. Bununla birlikte AB, Roma Antlaşması'nın doğrudan uygulanabilir hükümleri ve AB kurumlarına bahsi geçen Antlaşma ile verilen yetki uyarınca yapılan düzenlemeler ile üye devletlerin vergilendirme yetkileri yönlendirilebilir ve böylece üye devletlerin vergilendirme yetkisini sınırlandıran AB kurumlarının işlemleri, uluslararası yasama işlemi niteliğine haiz olarak iç hukuka göre öncelikle uygulanır²¹². Aynı zamanda AB, bir taraftan ABİHA'nın hükümleri diğer taraftan AB kurumlarının söz konusu Antlaşmanın öngördüğü hedeflere yönelik işlemleri ile üye devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlandırır²¹³. Son olarak AB üye ülkelerinin KDV sistemlerinin uyumlaştırılması sürecinin uzun ve zorlu olmasının bir diğer sebebi, AB'nin üye ülke sayısının altıdan yirmi yediye²¹⁴ yükselmesi de göz önünde bulundurulduğunda vergiye dair her kararın oybirliği kuralına tabi olmasıyla da ilişkilidir²¹⁵.

Uyumlaştırmanın AB hukukundaki yasal zemini olduğu söylenebilecek Roma Antlaşması'na değinmeden önce söz konusu Antlaşma'nın esasen günümüzde ABİHA olarak adlandırıldığı ve bu Antlaşma ile Avrupa Birliği Antlaşması'nın, AB'nin üzerine kurulduğu antlaşmalar olduğu belirtilmelidir. Roma Antlaşması'nın 1957 tarihli ilk halinde vergi hükümleri 95. ve 99. maddeler arasında düzenlenmişti. Bununla birlikte ilk düzenlemeler sırası ile Maastricht Andlaşması (1992), Amsterdam Andlaşması (1997), Nice Andlaşması (2002) ve Lizbon Antlaşması (2009) ile değiştirilerek son halini yani ABİHA ismini almıştır.

AET'yi kuran antlaşma olan Roma Antlaşması'nın "İlkeler" başlıklı ilk kısmının 2. maddesine baktığımızda AET'nin görevleri; ortak bir pazarın, kurulması ve üye devletlerin ekonomik politikalarının kademeli olarak yaklaştırılması yolu ile Toplulukta ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesi, istikrarın artması ve üye devletler arası daha sıkı ilişkiler kurulması vardır. Yine ilgili Antlaşmanın 2. madde hükmünde bahsedilen amaçlara ulaşmak için yapılması gerekenlerin bahsedildiği 3.

²¹²Kızıltoprak, 2015, **a.g.k.**, 7.

²¹³Çağan, 2021, **a.g.k.**, 73.

²¹⁴Üye sayısı 2020 yılının sonuna kadar yirmi sekiz olan AB, 31 Ocak 2022 senesinde Birleşik Krallık'ın "Brexit" sürecinin akabinde AB'den ayrılması sonucu yirmi yediye düşmüştür.

²¹⁵Lamensch, 2015, **a.g.k.**, 28.

maddede “üye devletler ulusal mevzuatının, ortak pazarın²¹⁶ işleyişinin gerektirdiği ölçüde birbirine yaklaştırılması” hükmü mevcuttur. Böylece günümüzde AB’nin Roma Antlaşması’nda sayılan görevlere yani amaçlara ulaşabilmesi için vergi uyumlaştırması kaçınılmazdır. Nitekim dolaylı vergiler ve böylece KDV alanında uyumlaştırma çalışmalarına Roma Antlaşması'nın imzalanmasından kısa bir süre sonra başlanmıştır²¹⁷. Yine iç pazarın oluşturulmasının hüküm altına alındığı 1986 tarihli Avrupa Tek Senedi’nde de vergilerin uyumlaştırılması büyük önem kazanmıştır²¹⁸. Böylece vergi alanında uyumlaştırma çalışmalarının AB bütünleşme sürecinin ayrılmaz bir parçası olduğu söylenebilir.

ABİHA’nın 110. ila 113. maddeleri arası vergi hükümleri düzenlenmiş ve 114 ile 118. maddeleri arasında “Mevzuatların Yakınlaştırılması” başlıklı bölümde yer alan 114. maddede, iç pazarın kurulmasını ve işleyişini amaçlayan üye devletlerin kanun, ikincil düzenleme ve idari kurallarının uyumlaştırılmasına ilişkin tedbirlerin kabul edileceği belirtilmiştir. Söz konusu hükümler dışında ABİHA’da yer alan vergi politikasına ilişkin hükümler, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına ait 45-66 arası maddeler, çevreye ilişkin 191 ve 192. maddeler ile 107 ve 109. maddeler arası yer alan rekabet hükümleridir²¹⁹. Elbette bu mevzuat uyumlaştırmasına KDV ile ilgili düzenlemeler de dahildir.

AB’nin vergi uyumlaştırmasında esas hedefinin aralarında KDV’nin de olduğu dolaylı vergiler olduğu ABİHA’nın 113. madde lafzından anlaşılabilir. Nitekim ilgili Antlaşmanın 113. hükmü lafzına baktığımızda iç pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması ile rekabetin bozucu etkilerinden kaçınılması için gerekli miktarda KDV ve diğer bazı dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına ilişkin hükümlerin kabul edileceği düzenlenmiştir. Bu hüküm ile uyumlaştırmanın ve dolayısı ile KDV uyumlaştırmasının AB’nin temel hedeflerinden birisi olan iç pazarın oluşmasında bir araç olarak belirlendiği söylenebilir. Böylece AET’yi kuran Roma Antlaşması’ndan itibaren

²¹⁶Yeri gelmişken “Ortak Pazar” kavramına değinmek gerekirse söz konusu kavram *Schul*, C-15/81 sayılı ve 05/05/1981 tarihli kararda “ulusal pazarları tek bir pazarda birleştirmek amacı ile Topluluk içi ticaretin önündeki tüm engellerin ortadan kaldırılmasını ve gerçek bir iç pazara mümkün olduğunca yakın koşulların oluşturulmasını içermektedir” şeklinde tanımlanmıştır. <https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-15/81&td=ALL> (Erişim tarihi: 04.03.2023)

²¹⁷Kızıltoprak, 2015, **a.g.k.**, 7.

²¹⁸Kızıltoprak, 2015, **a.g.k.**, 4.

²¹⁹C. Remeur (2015). Tax Policy in the EU. *European Parliamentary Research Service*, 5.

AB'nin temel yapıtaşlarından birisi olan ABİHA'ya kadar vergi politikaları doğrultusunda ve elbette içerisinde dolaylı vergilerden birisi olan KDV'yi de barındırarak uyumlaştırmanın sağlanması gerektiği kabul edilmiştir. Sonuç olarak KDV'nin uyumlaştırılmasının hukuki dayanağı olarak ABİHA'nın 113. maddesi gösterilebilir. Bununla birlikte 113. madde hükmünde yer alan Avrupa Konseyi'nin hükümleri oybirliğiyle alacak olması zaman zaman KDV uyumlaştırmasına sekte vurabilir. Benzer şekilde 2006/112/EC sayılı KDV Direktifinin 397. maddesi uyarınca Avrupa Konseyi, Avrupa Komisyonu'nun teklifi üzerine oybirliğiyle hareket ederek söz konusu Direktifin uygulanması için gerekli tedbirleri kabul edecektir.

KDV'nin gerek bütçe içerisindeki yeri gerek ise KDV'nin mal ve hizmet fiyatlarını doğrudan ve böylece uluslararası mal ve hizmet ticaretini de dolaylı olarak etkilemesi nedeniyle söz konusu alanda ilerleme ihtiyacı daha yoğun bir şekilde hissedilmiş ve böylece uyumlaştırma alanında en fazla ilerleme de KDV alanında gerçekleşmiştir²²⁰. AB uygulamasında uyumlaştırmanın ayrı bir yere sahip olmasına rağmen Avrupa Komisyonu'nun hazırladığı "Green Paper" adlı raporda KDV uyumlaştırmasının maliyetinin özellikle AB işletmeleri için çok ağır olduğu ve bu yükün azaltılmasının önem arz ettiği bildirilmiştir²²¹.

Sonuç olarak bir KDV sistemi tasarlarken karşılaşılan esas zorluk farklı ve birbirleri arasında denge kurulması gereken hususlara uyum sağlamak olup bu husus; üye devletlerin vergi oranlarını belirleme konusunda azami seviyede özerkliklerini koruma ve ülkelerin KDV yapılarının ve idari prosedürlerinin AB Tek Pazarının önüne geçilmemesini içerir²²². Bununla birlikte KDV uyumlaştırması konusunda AB önemli aşamalar kaydetmiştir. Zira KDV üzerine getirilen yasal düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda üye devletlere takdir ve dolayısıyla egemenlik yetkisi bırakır. Nitekim istisnalar, oranlar, matrah gibi çeşitli konularda üye devletlere verilen takdir yetkisi gereği farklılıklar olduğu göz önünde bulundurulduğunda tam bir uyumlaştırmanın gerçekleştiği de söylenemez.

²²⁰Kızıltoprak, 2015, **a.g.k.**, 10-11.

²²¹Avrupa Komisyonu (2010). *Green paper on the future of VAT– Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*. 4.

²²²Keen ve Smith, 1996, **a.g.k.**, 376.

2.3. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemi

AB içerinde uygulanacak olan KDV kuralları 28/11/2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı ortak KDV sistemi hakkında Konsey Direktifi'nde düzenlenmiştir. Söz konusu Direktif otuzdan fazla değişiklik ve düzeltme ile birlikte günümüzdeki halini almıştır. Konsey direktiflerinin kullanımı ye devletlere AB KDV mevzuatını, kendi hukuki özelliklerini de göz önünde bulundurarak ulusal hukuklarına aktarırken bir miktar özgürlük verecektir²²³. Böylece AB vergi hukukunun genel olarak AB'nin belirlediği kurallara uyumlu olmak şartı ile ye devletlere vergi sistemlerini belirlemede belirli bir serbesti tanıdığı ve bu durumun elbette AB vergi hukukunda yer alan KDV açısından da geçerli olduğu söylenebilecektir.

Bu doğrultuda ABİHA'nın 288. maddesine göre AB'nin hukuki tasarruflarından birisi olan direktifler; AB ye ülkelerinin ulaşmak zorunda olduğu hedefleri belirleyen, söz konusu amaçlara ulaşmada uygulanacak yöntemlere ilişkin takdiri ye devletlere bırakan ve ye ülkelerde doğrudan uygulanabilir olmayıp istisnalar saklı kalmak üzere uygulanabilmeleri için iç hukuka aktarılması gereken bağlayıcı ikincil hukuk kaynaklarıdır²²⁴. Bu kapsamda direktifler, ye devletler için eşit maddi koşullar yaratmak amacı ile ulusal mevzuat ve çeşitli düzenlemeler arasındaki zıtlıkları ortadan kaldırarak ve gelenekler ile ulusal yapıların çeşitliliğine saygı gösterilerek AB mevzuatındaki gerekli yeknesaklığın sağlanması için en önemli yasal aratır²²⁵.

iç hukuka aktarılma sürecinde ye devletlere çeşitli yükümlülükler verilmiştir. Bunlardan birisi de *Inter-Environnement Wallonie v Rgion wallonne* kararında²²⁶ belirtilen ye ülkelerin, direktiflerin iç hukuka aktarılması sürecinde söz konusu direktifin sonucunu ciddi bir şekilde tehlikeye atabilecek önlemleri almaktan kaçınma yükümlülüğüdür. En nihayetinde bakıldığında AB KDV sisteminin yarattığı düzen sonucu AB ye devletleri, KDV gelirlerinin önemli bir kısmının tahsili için birbirlerine güvenmek zorundadır²²⁷. Her ne kadar direktiflerin iç hukukta uygulanabilmesi için iç hukuka aktarılması gerektiği belirtilmiş olsa da belirli şartların varlığı halinde direktif hükümleri, herhangi bir aktarma işlemi olmaksızın ye devletlerin hukukuna doğrudan

²²³Avrupa Komisyonu, 2010, **a.g.k.**, 13.

²²⁴Direktifler hakkında ayrıca daha fazla bilgi için: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/european-union-directives.html>

²²⁵Peci ve Morina, 2017, **a.g.k.**, 88.

²²⁶C-129/96 sayılı ve 18/12/1997 tarihli karar.

²²⁷Avrupa Komisyonu, 2010, **a.g.k.**, 7.

uygulanabileceği göz önünde tutulmalıdır. Bu şartlar ise; Direktifin öngörülen süre içerisinde iç hukuka uyarlanmamış veya eksik uyarlanmış olması, Direktif hükümlerinin içeriğinin mutlak ve belirgin olması ve son olarak söz konusu hükümlerin AB vatandaşlarına çeşitli haklar vermesidir²²⁸. Son olarak Divan'ın *Commission v Spain* kararı²²⁹ uyarınca direktif hükümleri, tartışmasız bir bağlayıcılık ve hukuki güvenlik şartlarını karşılamak için gerekli belirlilik, kesinlik ve açıklıkla uygulanmalıdır.

Direktiflerin bu genel özellikleri yanında KDV Direktifine ayrı bir parantez açmak gerekir. Nitekim AB hukukunun bağımsız bir kurallar sistemi olduğu göz önünde bulundurulduğunda özellikle KDV Direktifi açısından ABAD, devamlı olarak ulusal hukuk sistemlerine atıfta bulunulmasına izin verilmediğini vurgulamaktadır ve karşılaştırmalı yorum yapılan durumlar saklı kalmak üzere yapılacak bir atıf, KDV Direktifinin tüm AB üye ülkelerine yeknesak bir şekilde uygulanması kuralına aykırı olacaktır²³⁰.

KDV Direktifinin 273. madde hükmü uyarınca üye devletler, KDV'nin doğru bir şekilde tahsilini sağlamak ve vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli gördükleri yükümlülükleri belirli koşullar altında takdiren uygulayabilirler. Nitekim ABAD, KDV Direktifinin 273. maddesinin üye devletlerin uygulayabileceği koşulları veya yükümlülükleri belirtmediğini ve böylece üye devletlerin kendi topraklarında ödenmesi gereken tüm KDV'nin tahsilini sağlama ve kaçakçılıkla mücadele etme araçlarına ilişkin bir takdir yetkisi verdiğini belirtmiştir²³¹. Bununla birlikte üye devletlere verilen bu takdir yetkisinin sınırı ABAD'ın *Nidera Handelscompagnie* kararında²³² da belirtildiği üzere gerekli olandan daha fazla olmayacak ve KDV'nin tarafsızlığına hanel getirmeyecek şekilde çizilmiştir. Benzer şekilde ABAD'ın *Commission v. Italy* kararında²³³ “Üye Devletler, ortak KDV sistemi kapsamında mükelleflerin bağlı olduğu ödevlere uyulmasını sağlamakla yükümlüdür ve bu doğrultuda diğer hususların yanı sıra, ellerindeki araçları nasıl kullanacakları konusunda belirli bir serbestliğe sahiptirler” hükmünü vermek suretiyle üye devletlere KDV konusunda serbesti tanıdığına vurgu yapmış bununla birlikte kararın devamında, bu serbestinin Topluluğun kendi kaynaklarını

²²⁸Güneş, 2016, **a.g.k.**, 171.

²²⁹C-151/12 sayılı ve 24/10/2013 tarihli karar.

²³⁰Kollmann, 2019, **a.g.k.**, 5-6.

²³¹*BB construct*, C-534/16 sayılı ve 26/10/2017 tarihli karar.

²³²C-385/09 sayılı ve 21/10/2010 tarihli karar.

²³³C-132/06 sayılı ve 17/07/2008 tarihli karar.

etkin bir şekilde tahsilinde ve mükelleflerin bir Üye Devlet içerisinde ya da Üye Devletler genelinde davranılma biçimlerinde önemli farklılıklar yaratmama mecburiyeti ile sınırlı olduğunu belirterek serbestinin ancak belirli koşullar altında geçerli olacağını kabul etmiştir. Bu doğrultuda ABAD kararında²³⁴, AB hukukunun ortak KDV sistemine ilişkin 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifinin 2, 250 ve 273. maddelerinin uygulanabilmesi adına vergi makamlarının KDV'ye ilişkin bir suistimalin varlığını tespit etmesi amacı ile ve elbette AB hukuku tarafından güvence altına alınan hakları ihlal etmemek koşuluyla, mükellefin bilgisi dışında elde edilen delilleri kullanabilmesinin engellenmeyecek şekilde yorumlanması yönünde hükmünü vermiştir. Divan bu yollara örnek olarak ise AB hukukuna uygun olmak şartı ile telekomünikasyonun dinlenmesini ve e-postalara el konulmasını göstermiştir.

Elbette AB hukuk sistemi üye ülkelere, yalnızca belirli koşullar altında olsa dahi serbesti tanıyan bir yapıya sahip olmayıp vergi konusunda çeşitli yükümlülükler de getirir. Örneğin *Åkerberg Fransson* kararında²³⁵ Divan, her Üye Devletin kendi ülke sınırları içerisinde KDV'nin tahsil edilmesini sağlamak ve kaçakçılığı önlemek için gerekli tüm yasal ve idari önlemleri almakla yükümlü olduğunu belirtmiştir. Yine KDV açısından üye devletler, mükelleflerin; beyannamelerini, muhasebelerini ve diğer ilgili belgelerini kontrol etmekle yükümlüdür²³⁶. Vergi tahsilatını sağlamak ve böylece AB'nin mali çıkarlarını güvence altına almak adına üye devletlerin; idari yaptırımlar, cezai yaptırımlar veya bu ikisinin bir kombinasyonu şeklinde uygulanabilecek yaptırımları seçmekte serbest olduğu yine Divan tarafından ifade edilmiştir²³⁷. Benzer şekilde ABAD'ın bir başka kararında²³⁸; Üye Devletlerin, AB'nin mali çıkarlarını etkileyen dolandırıcılık ve diğer kanun dışı faaliyetlere karşılık etkili caydırıcı tedbirler ile mücadele etmeleri gerektiği belirtilmiş ve AB'nin mali çıkarlarının özellikle KDV'den kaynaklanan gelirleri içerdiğine işaret etmiştir. Son olarak ABAD daha önce bahsi geçen *Petar Dzivev* ve diğerlerine ilişkin cezai kovuşturma kararında²³⁹ Üye Devletlere yükümlülük getirmiş ve KDV ortak sistemine ilişkin 28 Kasım 2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifinden kaynaklanan uyumlaştırılmış kurallar da dahil

²³⁴*WebMindLicenses*, C-419/14 sayılı ve 17/12/2015 tarihli karar.

²³⁵C-617/10 sayılı ve 26/12/2013 tarihli karar.

²³⁶*Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09 sayılı ve 29/07/2010 tarihli karar.

²³⁷C-524/15 sayılı ve 20/03/2018 tarihli kararı ile C-42/17 sayılı ve 05/12/2017 tarihli karar.

²³⁸C-574/15 sayılı ve 02/05/2018 tarihli karar.

²³⁹C-310/16 sayılı ve 17/01/2019 tarihli karar.

olmak üzere AB hukuku ihlallerinin, benzer nitelik ve önemdeki ulusal hukuk ihlallerine uygulananlara benzer ve her halde cezaya etkili, orantılı ve caydırıcı şekilde cezalandırılmasını sağlamalıdır hükmünü vermiştir. Bu nedenle KDV konusunda üye devletlerin yükümlülüklerine ilişkin konularda hassasiyet göstermesi gerekir.

2.3.1. Konu

Direktif 2. maddesinde, dört bent halinde dört farklı işlemin KDV'ye konu olacağını belirtmiştir. Bunlar sırası ile:

- Bir mükellefin tarafından bir üye devletin bölgesi dahilinde olmak üzere bedel karşılığı yapılan mal teslimleri,
- Maddenin b bendinde sayılan kişiler tarafından veya durumların meydana gelmesi halinde gerçekleştirilen ve üye devlet sınırları içerisinde olan Topluluk içi mal edinimleri,
- Bir mükellef tarafından herhangi bir üye devletin bölgesi bedel karşılığı yapılan hizmet ifaları ve
- Mal ithalatıdır.

Burada 2006/112 sayılı Direktifin 2. maddesinin 1. fıkrasındaki a ve c bentlerinde yer alan bedel karşılığında yapılan mal teslimi veya hizmet ifası ifadelerine değinmekte fayda vardır. Söz konusu işlemler ile mükellef tarafından fiilen alınan bedel arasında doğrudan bir bağın varlığı bulunmalıdır ve böyle bir doğrudan bağlantı, satıcı ile alıcı arasındaki karşılıklı edimin söz konusu olduğu bir hukuki ilişkinin bulunması ve satıcı tarafından alınan ücretin alıcıya sağlanan hizmet karşılığında fiilen verilen değeri oluşturması halinde kurulur²⁴⁰. Bununla birlikte söz konusu “bedel karşılığının” mahiyeti önemli değildir. Nitekim Divan kararında²⁴¹, dava konusu faaliyetin, kamu yararına olacak şekilde kanunla verilen ve düzenlenen görevlerin yerine getirilmesinden ibaret olmasının bu faaliyetin bedel karşılığında yapılan bir hizmet ifası olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmayacağını belirlenmesi açısından önemsiz olduğu ve ayrıca ilgili faaliyetin amacının münhasıran ve doğrudan üye devlete yüklenen anayasal bir yükümlülüğü yerine getirmek olduğu durumlarda dahi hizmet ifası ile alınan bedel

²⁴⁰A Oy, C-410/17 sayılı ve 10/01/2019 tarihli karar.

²⁴¹Lajvér, C-263/15 sayılı ve 02/06/2016 tarihli karar.

arasındaki doğrudan bağlantının yalnızca bu olguyla sorgulanamayacağına karar vermiştir. Görüldüğü üzere KDV'nin konusu hususunda detaylı açıklamalarda bulunan AB kanun koyucusu, 3 ve 4. maddelerde sayılan işlemlerin ise KDV'ye konu olamayacağını belirtmiştir.

Kural olarak her hizmet ifası ayrı ve bağımsız işlemler olarak değerlendirilir²⁴². ABAD'ın yerleşik içtihadı uyarınca belirli durumlarda, ayrı ayrı ifa edilebilen ve dolayısıyla ayrı ayrı vergilendirmeye veya istisnalara yol açabilen farklı hizmetler; bağımsız olmadıklarında, hizmetlerin bölünmesi anlamlı veya mümkün olmadığında veya birden fazla hizmetin esasen tek bir hizmet ifası oluşturma amacı taşıdığı anda ortada tek bir işlemin var olduğu kabul edilmelidir²⁴³.

Direktifin “Bölgesel Kapsam” adlı 2. başlığının 5. madde hükmünde ise yasa koyucu yine konu kısmında yaptığı açıklamalara benzer bir şekilde Direktifin uygulamasında Birlik ve Birlik bölgesi terimlerinin üye devletlerin 2. fıkrada tanımlanan topraklarını ifade ettiğini belirtmiştir. Yine bahsi geçen madde içerisinde Türkiye'nin de bulunduğu üçüncü ülke teriminin Avrupa Topluluğunu Kuran Antlaşma'nın uygulanmadığı ülkeler veya bölgeler olduğunu belirtmiştir.

KDV'nin kapsamının oldukça geniş düzenlendiği açıktır. Nitekim ABAD, çeşitli kararlarında buna vurgu yapılmıştır. Bu doğrultuda ABAD *Rēdlihs*²⁴⁴, *Asparuhovo Lake Investment Company*²⁴⁵ ve son olarak *Future Health Technologies*²⁴⁶ kararları dahil olmak üzere birçok kararında KDV'nin kapsamının çok geniş olduğunu ifade ederek vergiye tabi işlemler ile ilgili maddeye bakıldığında yalnızca malların ithalatına değil, aynı zamanda Topluluk içi mal edinimine ve bu şekilde hareket eden vergi mükellefi tarafından ülke sınırları içerisinde bir bedel karşılığında yapılan mal teslimi veya hizmet ifasına da atıfta bulunulduğunu belirtmiştir. Bununla birlikte KDV Direktifi, KDV'nin kapsamını geniş tutmasına rağmen sadece ekonomik nitelikteki faaliyetlerin bu verginin kapsamına dahil olduğu unutulmamalıdır²⁴⁷.

²⁴²*Field Fisher Waterhouse*, C- 392/11 sayılı ve 27/09/2012 tarihli karar.

²⁴³*Minister Finansów*, C-42/14 sayılı 16/04/2015 tarihli karar.

²⁴⁴C-263/11 sayılı ve 19/07/2012 tarihli karar.

²⁴⁵C-463/14 sayılı ve 03//09/2015 tarihli karar.

²⁴⁶C-86/09 sayılı ve 10/06/2010 tarihli karar.

²⁴⁷*WEG Tevesstraße*, C-449/19 sayılı ve 17/12/2020 tarihli karar.

2.3.2. Vergiye tabi işlemler

KDV Direktifinin vergiye tabi işlemler başlığı altında 14 ila 30. maddeler arası; mal teslimi, Topluluk içi mal edinimi, hizmet ifası ve mal ithalatı işlemlerine yer verilmiştir.

Mal teslimi, maddi mülk üzerinde malik sıfatıyla tasarrufta bulunma hakkının devri anlamına gelir. Bununla birlikte mal teslimi AB hukukunda bununla sınırlı olmayıp 14. maddenin 2. fıkrasında sayılan işlemler de mal teslimi olarak kabul edilir. İlerleyen hükümlerde elektrik, gaz, ısıtma ve soğutma enerjisi ve benzerlerinin maddi mülk olarak kabul edileceğini düzenleyen Direktif bununla yetinmeyip; taşınmaz mallar üzerindeki belirli menfaatlerin, sahibine taşınmaz mal üzerinde kullanım hakkı veren aynı hakların ve son olarak sahibine taşınmaz mal veya bir kısmı üzerinde hukuki veya fiili mülkiyet veyahut zilyetlik hakkı veren payların veya paylara eşdeğer menfaatlerin üye ülkenin takdirinde olmak üzere maddi mal olarak kabul edilebileceğini kaleme almıştır. Böylece taşınmaz mal kavramı ABAD kararında²⁴⁸ belirtildiği üzere, AB hukukunun net kurallar koymasına karşılık yer yer üye devlete kural koyma konusunda belirli çerçeveler dahilinde serbesti tanıdığına işaret eder.

Topluluk içi mal edinimi ise malların sevkiyatının veya nakliyesinin başladığı üye ülke haricinde bir üye ülkede, satıcıya veya alıcıya veya onlar adına malları iktisap eden kişiye sevk edilen veya nakledilen taşınır maddi malların sahibi olarak tasarruf etme hakkının elde edilmesi anlamına gelir. Üye devletler, mükellef tarafından kendi bölgesi içerisinde gerçekleştirilseydi mal teslimi olarak sınıflandırılabilir bir işlemi Topluluk içi mal edinimi olarak kabul edilmesini sağlamak adına gerekli tedbirleri alır. Topluluk içi mal edinimi kavramı, objektif bir niteliğe haizdir ve ilgili işlemlerin amacı veya sonuçlarına bakılmaksızın uygulanır²⁴⁹. Son olarak Divan *Euro Tyre Holding* kararında²⁵⁰ da ifade ettiği üzere, Birlik içerisinde yani üye devletler arasındaki ticaretin vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin amacı KDV gelirini, teslim edilen malların nihai tüketiminin gerçekleştiği üye devlete aktarmaktır.

KDV Direktifi uyarınca hizmet ifası, mal teslimi teşkil etmeyen herhangi bir işlem anlamına gelir. Hizmet ifası, bu işlemlere ilaveten mülkiyeti belirleyen bir belgenin konusu olsun veya olmasın gayri maddi bir mülkün devrini, bir fiilden kaçınma veya bir

²⁴⁸Heger Rudi, C-166/05 sayılı ve 07/09/2006 tarihli karar.

²⁴⁹Teleos ve diğerleri, C-409/04 sayılı ve 27/09/2007 tarihli karar.

²⁵⁰C-430/09 sayılı ve 16/12/2010 tarihli karar.

fiil ya da duruma katlanma yükümlülüğünü ve bir kamu makamı tarafından veya onun adına veya kanun uyarınca verilen bir emir uyarınca yapılan hizmetlerden birini de içerebilir. Bununla birlikte KDV Direktifinin 28. maddesi uyarınca, bir mükellef kendi adına ancak başkası yararına hareket ederek bir hizmet ifasında yer alırsa bu hizmetleri kendi adına almış ve ifa edilmiş sayılacaktır.

Son olarak mal ithalatı ise ABİHA'nın 24. maddesindeki²⁵¹ anlamıyla serbest dolaşımda olmayan malların Topluluğa girişi anlamına gelir. Buna ek olarak Birliğin gümrük bölgesinin parçasını oluşturan üçüncü bir ülkeden gelen ve serbest dolaşımda bulunan malların Topluluğa girişi de malların ithalatı olarak kabul edilir.

2.3.3. Vergiye tabi işlemlerin yeri

AB, uluslararası bir organizasyon olarak çok sayıda devleti bünyesinde bulundurduğu için vergiye tabi işlemlerin yerinin tespiti çok önemlidir. Nitekim hangi ülkenin vergiyi tahsil edeceği verginin nerede ortaya çıktığının diğer bir deyişle vergiye tabi işlemlerin yerinin tespiti ile mümkündür. Bu kapsamda Direktif, yukarıda bahsi geçen dört vergiye tabi işleme ilişkin işlemlerin nerede gerçekleştiğinin tespiti açısından ayrı hükümler getirmiştir.

KDV direktifi mal teslimlerine ilişkin vergiye tabi işlemlerin yeri konusunda ikili bir ayrıma gitmiş ve ortada taşıma durumunun olup olmamasına göre farklı hükümler düzenlemiştir²⁵². Bu kapsamda malların gönderilmediği veya taşınmadığı durumlarda teslim yeri, teslimin gerçekleştiği anda malların bulunduğu yerdir. Buna karşılık istisnalar saklı kalmak üzere mallar satıcı, alıcı veya üçüncü bir kişi tarafından gönderilir veya taşınır ise teslim yeri, malların alıcıya gönderilmesinin veya taşınmasının başlangıcı anında malların bulunduğu yer olarak kabul edilir.

Topluluk içi mal edinimlerinin gerçekleştiği yer ise işleme konu malların, malları elde eden kişiye gönderildiği veya teslim edildiği yerdir.

²⁵¹Son değişiklikler neticesi ilgili madde 29. madde hükmüne tekabül etmekte olup “bir üye devlette ithalat işlemleri tamamlanmış ve ödenmesi gereken gümrük vergileri ile eş etkili vergileri tahsil edilmiş ve bu vergilerin tam veya kısmi iadesinden yararlanmamış olan üçüncü ülke çıkışlı ürünlerin, o üye devlette serbest dolaşımda olduğu kabul edilir” hükmünü içerir.

²⁵²Söz konusu ikili ayrımın yanında Direktifin 37 ve 38. maddeleri ile gemiler, uçaklar ve trenlerde mal teslimi ve doğalgaz sistemi aracılığıyla gaz teslimi konularında ayrık hükümlere yer verilmiştir.

Hizmet ifasının gerçekleştiği yer hususunda direktif vergi mükellefleri ve vergi mükellefi olmayan kişiler açısından farklı hükümler getirmiştir. Hizmet ifasının gerçekleştiği yere ilişkin kurallar uyarınca mükellef, Direktifin 2. maddesinin 1. fıkrası uyarınca vergiye tabi mal teslimi veya hizmet ifası olarak değerlendirilmeyen faaliyetler veya işlemler de dahil kendisine sunulan tüm hizmetler bakımından vergi mükellefi olarak kabul edilir ve bunun yanında KDV amaçları doğrultusunda vergi mükellefi olmayan bir tüzel kişi de bu konuda vergi mükellefi olarak kabul edilecektir. Bu kapsamda ayrı hükümler saklı kalmak kaydıyla; vergi mükelleflerine hizmetlerin ifa edildiği yer mükellefin işinin olduğu yer iken vergi mükellefi olmayan bir kişi açısından hizmetin ifa edildiği yer ise satıcının işini kurduğu yerdir. Bu doğrultuda Divan'ın *Berkholz* kararında²⁵³ hizmet ifası için gerekli insani ve teknik kaynakların sürekli mevcudiyetine dayanan bir istikrar olmadığı sürece hizmetlerin ana merkez dışındaki bir işyeri veya işletmede ifa edildiği kabul edilemez. Söz konusu genel kuralları düzenleyen Direktif bunların yanında 46 ila 59c maddeleri arasında konuya ilişkin özel kurallar getirmiştir. Böylece sayılacak konulara ilişkin bir hizmet ifası söz konusu olması halinde genel hükümlere göre değil ilgili hükümlere göre ifanın gerçekleştiği yer tespiti yapılacaktır²⁵⁴.

En nihayetinde mal ithalatının gerçekleştiği yer olarak, mallar AB'ye girdiğinde hangi üye devletin bölgesi içerisinde bulunuyorsa orası olacak şekilde belirlenmiştir.

2.3.4. Mükellef

2006/112/EC sayılı direktifin mükellefler isimli 3. başlığının 9 ila 13. madde hükümleri arasında mükelleflere ilişkin hükümler yer almıştır. Bu kapsamda mükellef,

²⁵³C-168/84 sayılı ve 04/07/1985 tarihli karar.

²⁵⁴Söz konusu düzenlemeler şunlardır:

- Aracılar tarafından gerçekleştirilen hizmet ifaları,
- Taşınmaz mallara ilişkin hizmet ifaları,
- Ulaşım ifası,
- Kültürel, sanatsal, sportif, bilimsel, eğitimsel, eğlence ve benzer hizmetler, yardımcı taşıma hizmetleri ve taşınır malların değerlendirilmesi ile yapılmasına ilişkin ifalar,
- Restoran ve yiyecek içecek hizmeti ifası,
- Ulaşım araçları kiralama,
- Gemilerde, uçaklarda ve trenlerde tüketilmek üzere restoran ve yiyecek içecek hizmetlerinin ifası,
- Vergi mükellefi olmayan kişilere ifa edilen telekomünikasyon, yayın ve elektronik hizmetleri,
- Topluluk dışı vergi mükellefi olmayan kişilere ifa edilen hizmetler,
- Çifte vergilendirme veya hiç vergilendirilmemenin önlenmesi ve son olarak
- Madde 33, a kapsamında mal teslimi ve madde 58 kapsamında hizmet ifası yapan mükellefler için sınır.

faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir yerde bağımsız olarak gerçekleştiren herhangi bir kişi olarak tanımlanmıştır. Keza bahsi geçen kişilere ek olarak, satıcı veya alıcı tarafından ya da satıcı veya alıcı yararına üye ülke dışına ancak Birlik bölgesi içerisine gönderilmek veya nakledilmek üzere yeni bir nakliye aracını temin eden herhangi bir kişi de mükellef konumundadır.

ABAD'ın *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* kararında 9. maddedeki tanımın, “ekonomik faaliyet” kavramının kapsamının çok geniş ve faaliyetin kendi başına amacı ya da sonuçları dikkate alınmaksızın değerlendirilmesi anlamında objektif bir nitelik taşıdığını ve böylece herhangi bir faaliyetin sürekli olarak faaliyeti yürüten kişi tarafından alınan bir ücret karşılığında yürütülüyorsa ekonomik olarak sınıflandırılacağına değinmiştir²⁵⁵. Böylece ilgili düzenlemenin KDV mükellefleri açısından oldukça kapsamlı olduğu söylenebilir.

ABAD'ın yerleşik içtihatlarına göre ekonomik bir faaliyetin amaçları doğrultusunda mal edinen kişi, ilgili malları derhal ekonomik faaliyetler için kullanmasa bile mükellef olarak kabul edilecektir²⁵⁶.

Divan'ın *Lange v. Finanzamt Fürstfeldbruck* kararı²⁵⁷ uyarınca bütün amacı KDV alanında en yaygın şekilde uyumlaştırma olan Direktifin mali tarafsızlık ilkesine dayandığı ve bu ilkenin, belirli ürünlerin özel yapısı gereği hariç yasal ve kanuna aykırı işlemler açısından yapılan genel ayırımı ortadan kaldırdığını belirtmiştir. Elbette her ne kadar direktifte “amacı veya sonucu ne olursa olsun” gibi bir ifade yer alsa ve yukarıda bahsi geçen ayırım dikkate alınmasa da Divan elbette mükellefin uyuşturucu ithalat ve ihracatı gibi çeşitli yasal olmayan faaliyetlerini KDV konusu dışında bırakır²⁵⁸. Aynı zamanda kişinin mükellef olarak tespitinde, kendi adına ve kendi sorumluluğu altında bir ekonomik faaliyet yürütüp yürütmediği ve bu faaliyetlerin yürütülmesine ilişkin ekonomik riski taşıyıp taşımadığı hususlarının da göz önünde bulundurulması gerekir²⁵⁹.

10. madde lafzı uyarınca bağımsızlık unsuru, bağlı çalışan veya iş sözleşmesi ile veyahut çalışma koşulları, ücret ve işveren sorumluluğu hususunda işveren ile işçi ilişkisi yaratan herhangi bir hukuki bağ ile bir işverene bağlı olan kişileri KDV'den hariç tutar.

²⁵⁵C-846/19 sayılı ve 15/04/2021 tarihli karar.

²⁵⁶*Faxworld*, C-137/02 sayılı 29/04/2004 tarihli karar.

²⁵⁷C-111/92 sayılı ve 02/08/1993 tarihli karar.

²⁵⁸*Terra ve Wattel*, 2008, **a.g.k.**, 270.

²⁵⁹*Valstybinė mokesčių inspekcija*, C-312/19 sayılı ve 16/09/2020 tarihli karar.

Nitekim ABAD IO kararında²⁶⁰, bir kişinin bağımsız olarak ekonomik bir faaliyet yürütüp yürütmediğini tespit etmek için söz konusu faaliyetin yürütülmesinde bir işveren-işçi ilişkisi olup olmadığının belirlenmesinde fayda olduğunu vurgulamıştır. Bu kapsamda faaliyet ve ödeme arasındaki doğrudan bağlantıya ek olarak parayı alan kişi ile ödeyen kişi arasında hukuki bir ilişki de bulunmalıdır²⁶¹.

İstisnalar saklı olmak üzere AB KDV sisteminde mükellefin; gerçek kişi-tüzel kişi, AB vatandaşı-üçüncü ülke vatandaşı veya özel hukuk kişisi-kamu hukuku kişisi olup olmamasının herhangi bir önemi yoktur. Nitekim ABAD'ın *Gmina Wroclaw*²⁶² ile *Nigl* ve diğerleri²⁶³ başta olmak üzere çok sayıda hükmünde belirttiği üzere “herhangi bir kişi” kavramı; vergi mükellefi kavramına 9. madde hükmünde belirtilen kriterleri karşılayan tüm kişilerin, gerçek veya tüzel, hem özel hem de kamu ve hatta tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar dahil olmak üzere KDV'nin amaçları doğrultusunda vergi mükellefi olarak kabul edilmesi sonucunu doğuracak şekilde, ekonomik bir faaliyetin yürütülmesindeki bağımsızlığa odaklanarak geniş bir tanım getirmektedir.

Ekonomik faaliyet kavramı ise; üreticilerin, tacirlerin veya hizmet üreten kişilerin madencilik ve tarımsal aktiviteler de dahil olmak üzere mesleki faaliyetlerini ifade eder. Maddi veya maddi olmayan mülkiyet üzerinden sürekli ve düzenli bir şekilde gelir elde etme amacı ile faydalanılması da bir ekonomik bir faaliyettir. Buradaki “faydalanma” tabiri, yerleşik içtihatlarla göre ortak KDV sisteminin tarafsızlık ilkesinin gereklerine uygun olarak, yasal şekli ne olursa olsun söz konusu mallardan sürekli olarak gelir elde edilmeye çalışılan tüm işlemleri ifade eder²⁶⁴. Bununla birlikte bir malvarlığının basit bir şekilde elde edilmesi veya yalnızca satılmasında bu işlemlerin tek bedeli söz konusu varlığın satışından elde edilecek olası bir kardan ibaret olduğu için sürekli olarak gelir elde etmeye yönelik bir varlıktan faydalanılması anlamına gelmez²⁶⁵. Bu doğrultuda benzer şekilde, mülkiyet hakkından yalnızca sahibi tarafından faydalanılması da başlı başına ekonomik bir faaliyet olarak değerlendirilemeyecektir²⁶⁶. Nitekim Divanın esasen üretimi durduran bir çiftçinin KDV'ye tabi olup olmayacağına yönelik verdiği *Mohr v*

²⁶⁰C-420/18 sayılı ve 13/06/2019 tarihli karar.

²⁶¹Terra ve Wattel, 2008, **a.g.k.**, 270.

²⁶²C-276/14 sayılı ve 29/09/2015 tarihli karar.

²⁶³C-340/15 sayılı 12/10/2016 tarihli karar.

²⁶⁴*AJFP Sibiu* ve *DGRFP Brasov*, C-655/19 sayılı ve 20/01/2021 tarihli karar.

²⁶⁵Birlikte görülen C-180/10 ile C-181/10 sayılı ve 15/09/2011 tarihli karar.

²⁶⁶C-420/18 sayılı 13/06/2019 tarihli karar.

Finanzamt Bad Segeberg kararından²⁶⁷ çıkarılabilecek sonuç, mal teslimi ve hizmet ifası sonrası KDV'nin tahsil edilebilmesi adına iki önemli unsurun bulunduğu ve bunların; tanımlanabilir bir tüketici tarafından malın kullanılması veya maldan faydalanılması olduğudur²⁶⁸. Divan söz konusu hükümde, üretim gerçekleştirilmemesi nedeniyle bir hizmet ifası söz konusu olmadığı için KDV'nin varlığından bahsedilemeyeceği yönünde karar vermiştir.

Benzer şekilde ABAD'ın *Ryanair* kararı²⁶⁹ uyarınca, tek amacı başka şirketlerde hisse edinmek olan ve bu şirketlerin yönetimine doğrudan veya dolaylı olarak dahil olmayan bir şirket, ne mükellef ne de KDV indirimine hakkı olan bir kişi olarak tanımlanabilir ve yalnızca hissenin elde bulundurulması ve sahipliği, sürekli olarak gelir elde etmek amacıyla bir mülkün kullanılması anlamına gelmeyip bu işlemlerin tek getirisi söz konusu hisselerin satışından elde edilecek olası bir kar olduğundan kişiye mükellef statüsü kazandıran ekonomik bir faaliyet teşkil etmez. Bu nedenle sadece, bir işlemin veya ekonomik faaliyetin karşılığı olan ödemeler KDV kapsamına dahil olup ve bir hisse senedinden elde edilen temettüleri veya diğer getirilerde olduğu gibi yalnızca varlığı mülkiyetten kaynaklanan ödemeler için KDV'nin varlığından bahsedilemez²⁷⁰. Bununla birlikte bir şirketteki hisseler ve holdinglerle ilgili işlemler, ticari bir hisse alım-satım faaliyetinin bir parçası olarak veya holdingin edinildiği şirketlerin yönetimine doğrudan veyahut dolaylı olarak katılımı sağlamak amacıyla gerçekleştirildiğinde ya da vergilendirilebilir faaliyetin doğrudan, sürekli ve gerekli bir uzantısını oluşturduğunda söz konusu işlemler KDV'ye tabi olur²⁷¹.

Mükellefiyetin belirlenmesinde ABAD'ın tutumu konusunda somut bir örnek daha vermek gerekirse, avukatların KDV mükellefi olup olmadığına ilişkin önüne gelen davada²⁷² ABAD kararına, mükellefin faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir yerde bağımsız olarak gerçekleştiren herhangi bir kişi olduğunu belirterek başlamış, ekonomik faaliyetin kapsamını açıklamış ve sonuç olarak avukatlık mesleği, serbest bir meslek olduğundan bu mesleği icra eden

²⁶⁷C-215/94 sayılı ve 29/02/1996 tarihli karar.

²⁶⁸M. E. van Hilten (1999). The legal character of VAT. D. Albrechtse ve H. Kogels (Ed.), *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice* içinde 3-8. London: Kluwer Law International, 4.

²⁶⁹C-249/17 sayılı ve 17/10/2018 tarihli karar.

²⁷⁰*C&D Foods Acquisition*, C-502/17 sayılı ve 08/11/2018 tarihli karar.

²⁷¹*SKF*, C-29/08 sayılı ve 29/10/2009 tarihli karar.

²⁷²*UR*, C-424/19 sayılı ve 16/07/2020 tarihli karar.

bir kişinin ekonomik bir faaliyet yürüttüğü ve 9. madde hükmü anlamında “vergi mükellefi” olarak kabul edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

KDV Direktifinin 11. madde hükmü uyarınca her üye devlet KDV danışma komitesine danışmasının ardından o üye ülkenin topraklarında yasal bir şekilde bağımsız olmakla birlikte yerleşik olan ve mali, ekonomik ve organizasyonel bağlar ile birbirlerine sıkı sıkıya bağlı olan kişileri tek bir mükellef olarak kabul edebilir ifadelerini içerir. Tek bir mükellef olarak muamele görmek ise KDV grubu üyelerinin ayrı ayrı KDV beyannamesi vermeye devam etmelerini ve grup içinde veya dışında bireysel mükellefler olarak tanımlanmaya devam etmelerini engeller, çünkü tek bir mükellef ilgili beyannameleri vermeye yetkilidir²⁷³. Bununla birlikte ABAD’ın *Danske Bank v. Skatteverket* kararı²⁷⁴ uyarınca, bir üye devlette bulunan bir şirketin merkezinin, bu şirketin başka bir üye devletteki şubesine hizmet sunması ve bunun masrafını şubeye yüklemesi halinde şirketin merkezi ile şirketin şubesinin ayrı mükellefler olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Nitekim birlikte tek bir mükellefi oluşturan merkez ile şube arasında herhangi bir hukuki ilişkinin bulunmaması durumunda bunlar arasındaki karşılıklı ifa, üçüncü taraflarla gerçekleştirilen vergilendirilecek işlemlerin aksine vergilendirilemeyen bir iç sermaye akışını oluşturacaktır²⁷⁵. Sonuç olarak Direktif, üye devletin topraklarında bulunan ve yasal olarak bağımsız olmalarına rağmen merkeze mali, ekonomik ve organizasyonel bağlarla sıkı sıkıya bağlı olan birden çok şubenin tek bir mükellef olarak kabul edilmesine müsaade eder²⁷⁶.

Direktifin 13. maddesi uyarınca devletler, bölgesel ve yerel yönetim makamları ve kamu hukukuna tabi diğer organların kamu makamları olarak giriştikleri faaliyetleri, söz konusu faaliyetleri rekabeti önemli derecede bozmamasına rağmen aidat, ücret, katkı payı veya ödeme tahsil etseler dahi mükellef olarak kabul edilmezler. Diğer bir deyişle bir kamu kurumunun mükellef olarak değerlendirilmemesi sonucu rekabetin önemli ölçüde bozulmasına yol açmasının muhtemel olduğu durumlarda, bu kurum mükellef olarak kabul edilmelidir ve burada amaç, söz konusu kurumların vergilendirilmeyip karşılıklı ilişkilerde buldukları özel hukuk kişilerinin vergilendirilmeleri sonucu dezavantajlı bir

²⁷³C-812/19 sayılı ve 11/03/2021 tarihli ile C-7/13 sayılı ve 17/09/2014 tarihli kararlar.

²⁷⁴C-812/19 sayılı ve 11/03/2021 tarihli karar.

²⁷⁵*Morgan Stanley*, C-165/17 sayılı ve 24/01/2019 tarihli karar.

²⁷⁶*Commission v. Sweden* C-480/10 sayılı ve 25/04/2013 tarihli karar.

durumun oluşmasının önüne geçmektir²⁷⁷. Benzer şekilde Divan *Gmina Wrocław* kararında²⁷⁸, belediyenin bütçe kuruluşları gibi kamu hukukuna tabi kuruluşların, KDV Direktifinin 9. maddesindeki bağımsızlık kriterini karşılamadıkları sürece KDV mükellefi olarak kabul edilemeyeceğine vurgu yapmıştır. Buna karşılık kamu kurumu olarak hareket eden kamu hukukuna tabi kuruluşların KDV mükellefi olarak kabul edilmeyeceklerine ilişkin kuralın uygulanmasının ekonomik koşulların değerlendirilmesini de gerektireceği göz önünde bulundurulmalıdır²⁷⁹.

Son olarak KDV kimlik numarasından da kısaca bahsetmek gerekir. Bu doğrultuda Divan'ın *Mecsek-Gabona* kararı²⁸⁰ uyarınca KDV kimlik numarası, KDV'nin uygulanması amacıyla mükellefin vergi statüsünün kanıtlanmasını sağlar, Topluluk içi işlemlerde vergi denetimini kolaylaştırır ve ayrıca Topluluk içi mal edinimlerinde esas şartlar yerine getirilmiş ise KDV'de istisna hakkına hanel getirmeyen yasal bir gerekliliktir.

2.3.5. Vergiyi doğuran olay

KDV Direktifi madde 62 uyarınca vergiyi doğuran olay, KDV'nin vergilendirilebilir hale gelmesi için zorunlu yasal koşulların meydana geldiği olay şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı maddede Direktif, KDV'nin, ödeme zamanı ertelenmiş olsa bile bir verginin, vergi idaresi tarafından, belirli bir zamanda, vergiyi ödemekle yükümlü kişiden kanunen talep etme yetkisine sahip olması durumunda söz konusu verginin vergilendirilebilir hale geldiğini belirtmiştir.

Mal teslimi ve hizmet ifası için vergiyi doğuran olay mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştiği zamanda ortaya çıkar. Mal teslimi veya hizmet ifası için kısmi bir ödeme yapılması halinde ise KDV, ödeme alındığı an ve alınan miktarı kadar vergilendirilebilir hale gelir. Kural bu olmakla birlikte üye devletlere ilgili konuda takdir yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda üye devletler KDV Direktifi 66. madde uyarınca istisnalar saklı kalmak üzere belirli işlemlerdeki ve belirli kategorilerdeki mükellefler

²⁷⁷ *Commisson v. Netherlands* C-79/09 sayılı ve 25/03/2010 tarihli karar.

²⁷⁸ C-276/14 sayılı ve 29/09/2015 tarihli karar.

²⁷⁹ *National Roads Authority*, C-344/15 sayılı ve 19/01/2017 tarihli karar.

²⁸⁰ C-273/11 sayılı ve 06/09/2012 tarihli karar.

bakımından KDV'nin çeşitli zamanlarda vergilendirilebilir hale geleceğini düzenleyebilirler²⁸¹.

Divanın *Tolsma* kararına²⁸² dayanan yerleşik içtihadına göre hizmet ifasının vergilendirilebilmesi için hizmeti sunan ile hizmeti alan arasında karşılıklı bir edimin bulunduğu hukuki bir ilişkinin varlığı söz konusu olmalıdır. Keza bir hizmet ifasının vergilendirilebilmesi için sunulan hizmet ifası ile alınan bedel arasında da doğrudan bir bağlantı olmalıdır²⁸³.

Topluluk içi mal edinimlerinde ise vergiyi doğuran olay, mal topluluk içinde edinildiğinde gerçekleşir. Malın topluluk içi edinimi ise ilgili üye devletin toprakları içerisinde benzer malların tesliminin gerçekleştiği zaman yapılmış sayılır. Topluluk içi mal edinimi durumunda KDV, faturanın düzenlenmesi ile birlikte veya 222. maddede belirtilen sürenin sonuna kadar herhangi bir fatura düzenlenmemişse bu süre limitinin sona ermesi halinde vergilendirilebilir hale gelir.

Son olarak mal ithalatında genel kural²⁸⁴ olarak KDV, mallar ithal edildiğinde vergilendirilebilir hale gelerek eş zamanlı olarak vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarır.

2.3.6. Matrah

Verginin matrahına ilişkin düzenlemeler; 2006/112/EC sayılı Direktifin matrah başlıklı 7. bölümünde ve 72 ila 92. madde hükümleri arasında yer almaktadır. Direktif, vergi matrahı konusuna geçmeden serbest piyasa değerinin tanımını verme yoluna gitmiştir. Bu kapsamda serbest piyasa değeri “mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştiği aşamadaki bir alıcının, söz konusu mal veya hizmetleri belirli bir tarihte elde etmek için adil rekabet koşulları altında, teslimin veya malın vergiye tabi olduğu üye devlet sınırları içerisinde, emsallerine uygun olarak, satıcıya ödemek zorunda olduğu

²⁸¹Verilen takdir yetkisi uyarınca aşağıda sayılan durumlar belirlenebilecektir:

- Faturanın düzenlenmesinden geç olmamak üzere,
- Ödemenin alınmasından geç olmamak üzere veya
- Direktifin 222. maddesi uyarınca üye devletler tarafından faturalar için belirlenen süre limitinin sona ermesinden geç olmamak üzere faturanın düzenlenmemesi veya geç düzenlenmesi halinde veya üye devlet tarafından böyle bir süre sınırı belirlenmemişse vergiyi doğuran olay tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde.

²⁸²C-16/93 sayılı ve 03/03/1994 tarihli karar.

²⁸³*Staatssecretaris van Financiën*, C-154/80 sayılı ve 05/02/1981 tarihli karar.

²⁸⁴Mal ithalatında çeşitli durumlara ilişkin farklı vergiyi doğuran olay kuralları öngörölmüş olup bu durumlar KDV Direktifinin 71. maddesinde yer almıştır.

tutarın tamamı” anlamına gelir. Direktif ayrıca karşılaştırılabilir bir mal teslimi veya hizmet ifası bulunmadığı durumlar açısından da serbest piyasa değerini tanımlamıştır²⁸⁵. Direktifin ilgili kavramı tanımlamasının sebebi ilerleyen maddelerde üye devletlere vergi kaçırmanın veya vergiden kaçınmanın önüne geçilebilmesi için çeşitli önlemler alma konusunda yükümlülük getirmesidir. Böylece sayılan hallerde matrah, tanımlanan serbest piyasa değeri olacaktır.

Mal teslimi ve hizmet ifalarında matrah, 74 ila 77. maddeler arası atıfta bulunulanlar dışında, satıcının satış karşılığında, satışın fiyatıyla doğrudan bağlantılı sübvansiyonlar da dahil olmak üzere alıcıdan veya üçüncü bir taraftan elde ettiği veya edeceği bedeli teşkil eden her unsur içerir. Mal veya hizmetlerin ivaz karşılığında teslimi veya ifası için belirlenecek matrah mükellefin söz konusu işlemler üzerinden fiilen diğer bir deyişle subjektif olarak aldığı bedel olup bu bedel, objektif kriterlere göre belirlenmiş önceden hesaplanan bir bedel olamaz²⁸⁶. Bununla birlikte bedel bir miktar paradan oluşmuyor ise parasal bir değer verilebilme özelliğine haiz olmalıdır²⁸⁷. Hizmet ifalarında ortaya çıkan verginin KDV matrahına dahil edilebilmesi için söz konusu vergi herhangi bir katma değer karşılığını veya hizmet ifasının mali karşılığını oluşturmasa dahi söz konusu ifa ile doğrudan bir bağlantısı olmalıdır²⁸⁸.

Burada mal tesliminin karşılığını herhangi bir hizmet ifası oluşturduğu durumlarda matrahın ne olacağı sorusu akla gelebilir. Bu doğrultuda ABAD’ın *Naturally Yours Cosmetics* ve *Bertelsmann* kararlarında²⁸⁹ belirtildiği üzere bir mal tesliminin karşılığını, mal teslimi ile hizmet ifası arasında doğrudan bir bağlantı olması ve bu işlemlerin değerinin parasal olarak ifade edilebilmesi şartı ile bir hizmet ifası oluşturabilir. Bu nedenle 2006/112/EC sayılı Direktifin 73. maddesi gereği mal tesliminin karşılığını hizmet ifası oluşturuyorsa söz konusu ifa KDV matrahına dahil olacaktır. Aynı durum hizmet ifasının karşılığında yine bir hizmet ifası alınıyorsa da söz konusudur. Nitekim

²⁸⁵Karşılaştırılabilir bir matrahın varlığı halinde mal teslimlerinin serbest piyasa değeri; malların veya benzer malların satın alınma fiyatından, satın alınma fiyatının bulunmaması halinde ise teslim esnasında belirlenen maliyet fiyatından daha az olmayan bir tutar; karşılaştırılabilir bir matrah bulunmadığında hizmet ifalarının serbest piyasa değeri ise, hizmeti ifa eden mükellefin hizmetin sağlanmasının maliyetinden daha az olmayan bir tutar olacaktır. (KDV Direktifi madde 72)

²⁸⁶*Staatssecretaris van Financiën*, C-154/80 sayılı ve 05/02/1981 tarihli karar.

²⁸⁷*Staatssecretaris van Financiën*, C-154/80 sayılı ve 05/02/1981 tarihli karar.

²⁸⁸*TVI – Televisão Independente SA*, C-618/11, C-637/11 ve C-659/11 sayılı ortak davalar ve 05/12/2013 tarihli karar.

²⁸⁹C-230/87 sayılı ve 23/11/1988 tarihli karar ile C-380/99 sayılı ve 03/07/2001 tarihli karar.

ABAD *Serebryannay vek* kararında²⁹⁰ yukarıdaki hükme atıf yapmış ve daha sonra özdeş koşullar yerine getirildiği sürece bir hizmet ifası başka bir hizmet ifası karşılığında gerçekleştiriliyorsa aynı sonucun meydana geleceği diğer bir deyişle hizmet ifasının KDV matrahını oluşturabileceği yönünde hüküm kurmuştur.

KDV Direktifi madde 78 uyarınca matrah; KDV'nin kendisi hariç vergiler, harçlar, resimler ve ücretler ile satıcı tarafından alıcıdan tahsil edilen komisyon, paketleme, nakliye ve sigorta masrafları gibi arızı masrafları içerir. Buna karşılık matraha; erken ödeme nedeniyle yapılan indirim nedeniyle ortaya çıkan fiyat indirimleri, teslim veya ifa esnasında alıcıya verilen ve onun tarafından elde edilen fiyat indirimleri ve para iadeleri ile son olarak mükellef tarafından alıcı adına ve hesabına yapılan harcamaların geri ödemesi olarak alıcıdan alınan ve defterlerinde geçici bir hesaba kaydedilmiş olan tutarlar dahil değildir.

Topluluk içi mal edinimlerinde matrah ise ilgili üye devletin sınırları içerisinde aynı malların teslimi için matrahı belirlemek adına, mal teslimi ve hizmet ifası bölümünde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenir. Direktifin 21 ve 22. maddelerinde atıfta bulunulan Topluluk içi mal edinimi olarak muamele görecekt işlemler söz konusu olduğunda ise matrah; malların veya benzer malların alış fiyatı, alış fiyatının bulunmaması halinde ise teslim veya ifa sırasında belirlenen maliyet fiyatı olacaktır.

Malların ithalatı durumunda ise matrah, yürürlükteki AB hükümlerine uygun olarak belirlenen gümrük amaçları adına tespit edilmiş değer olacaktır.

Son olarak iptal, ret, tam ya da kısmi ödeme yapılmaması halleri ile teslim veya ifa gerçekleştikten sonra fiyatın indirilmesi durumunda matrah üye devletler tarafından belirlenecek koşullar altında buna uygun olarak düşürülecektir.

Matraha ilişkin ABAD hükümlerinden örnek vermek gerekirse Divan, *Maya Marinova* kararında²⁹¹ malların, malları satın alan mükellefin deposunda bulunmaması ve bu mallarla ilgili belgelerin ilgili mükellefin hesaplarına kaydedilmemiş olması halinde vergi makamlarının mükellefin bu malları daha sonra üçüncü kişilere sattığını varsayarak KDV Direktifinde öngörülmeven kurallar uyarınca eldeki bilgilere göre bu malların satışına ilişkin matrahı belirleyebileceğini belirtmiştir.

²⁹⁰C-283/12 sayılı ve 26/09/2013 tarihli karar.

²⁹¹C-576/15 sayılı ve 05/10/2016 tarihli karar.

2.3.7. Oranlar

2006/112/EC sayılı Direktifin “Oranlar” başlıklı “oranların uygulanması” bölümünde yer alan 93. madde hükmüne göre vergiye tabi işlemlere uygulanacak oran, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte yürürlükte olan orandır. Bununla birlikte maddenin devamında aralarında Topluluk içi mal ediniminin de olduğu çeşitli durumlarda uygulanacak olan oranın, KDV'nin tahsil edilebilir hale geldiği tarihte yürürlükte olan oran olacağı hükmü yer almaktadır.

İçerisinde 96. ve 97. maddelerin bulunduğu “vergi oranları ve yapısı” bölümünün “standart oran” kesiminde KDV Direktifi, üye devletlerin her üye devlet tarafından matrahın bir yüzdesi olarak belirlenecek ve mal teslimi ile hizmet ifası için aynı olacak standart bir KDV oranı uygulayacağını ve bu standart oranın %15'ten az olamayacağını belirtmiştir. İndirimli oranlar konusunda ise 2022/542 sayılı ve 05/04/2022 tarihli Konsey Direktifi ile yapılan değişiklikler²⁹² neticesinde bir üye devletin en fazla üç indirimli oran uygulayabileceğini öngörmüştür:

- Bunlardan ilk ikisi matrahın belirli bir yüzdesi olarak belirlenmiş %5'ten az olmamak üzere 2006/112/EC sayılı Direktifin Ek III listesindeki 24 tür mal teslimi ve hizmet ifalarına,
- Son indirimli oran ise ilk iki indirimli orana ek olarak %5'ten az bir şekilde ve bir önceki aşamada ödenen KDV'nin indirilebildiği bir istisna ile 2006/112/EC sayılı Direktif Ek III listesindeki belirlenmiş mal ve hizmet kategorisine uygulanabilir.

Böylece görüldüğü üzere KDV Direktifinin 96. maddesi uyarınca, mal teslimi ve hizmet ifalarında aynı KDV oranı, diğer bir deyişle her üye devlet tarafından ayrıca belirlenecek standart bir oran uygulanır ve fakat istisnai olarak 98. madde uyarınca indirimli KDV oranlarının uygulanması imkanı sağlanarak Direktifin Ek III listesinde, belirtilen indirimli oranların uygulanabileceği mal teslimi ve hizmet ifası kategorileri listelenmiştir²⁹³.

²⁹²Söz konusu değişikliklerin 31/12/2024 tarihine kadar tamamlanması gerekmekte olup yeni oranlar 01/01/2025 tarihinde yürürlüğe girecektir.

²⁹³AZ v *Minister Finansów*, C-499/16 sayılı ve 09/11/2017 tarihli karar.

Üye devletlerin söz konusu listelerde belirlenmiş oranları dikkate almaması mümkün değildir. Nitekim ABAD'ın *Di Maura* kararına²⁹⁴ göre, Üye Devletlerin KDV matrahında herhangi bir indirim dikkate alınmamasının mümkün olduğunu kabul etmenin KDV'nin tarafsızlığı ilkesine ters düşeceği ve bu durumun da diğer hususların yanı sıra Devlet adına vergi toplayıcısı konumunda olan tacirin KDV'ye tabi olduğu ekonomik faaliyetleri sırasında ödemesi gereken veya ödediği vergi yükünden tamamen kurtarılması anlamına gelir. Böylece üye ülkeler indirimli listelere riayet etmek zorundadır.

İndirimli oranlar konusunda dikkate alınması gereken Direktifin Ek III listesine ayrı bir parantez açmakta fayda vardır. Zira yukarıda da bahsi geçen KDV Direktifinin 98. maddesi, derogasyon yoluyla indirimli KDV oranlarının uygulanmasına imkan sağlar ve bu amaçla Direktifin Ek III listesi, indirimli oranların uygulanabileceği mal teslimleri ve hizmet ifalarının kapsamlı bir listesini ortaya koyar²⁹⁵. Bu kapsamda indirimli KDV oranlarının uygulanmasına ilişkin olarak ortak KDV sisteminin özünde var olan mali tarafsızlık ilkesine uymak şartı ile indirimli oranın uygulanacağı KDV Direktifi Ek III listesindeki kategorilerde yer alan mal teslimi ve hizmet ifalarını daha kesin bir şekilde belirleme görevi üye devletlere verilmiştir²⁹⁶. *Divan Commission v. United Kingdom* kararında²⁹⁷ AB yasama organının, KDV Direktifi Ek III listesini oluştururken; temel mallar ile sosyal veya kültürel amaçlara hizmet eden mal ve hizmetlerin rekabeti bozma riskinin çok az olması veya hiç olmaması koşuluyla indirimli KDV oranına tabi tutulabileceğini ifade etmiştir. Bu durum AB kanun koyucusunun KDV'de vergi adaletine oldukça önem verdiği bir işarettir. Yine Direktif Ek III listesinde kullanılan terimler olağan anlamlarına uygun olarak yorumlanmalıdır²⁹⁸.

2.3.8. İndirimler

KDV sistemlerinin temel unsuru olan indirim hakkı, mükellefin satıcıya ödediği KDV'yi satıcının yaptığı vergiye tabi işlemlere ilişkin ödemek zorunda olduğu KDV'den indirmesine diğer bir ifadeyle düşürmesine olanak tanır ve böylece mükellefler yalnızca kendileri tarafından teslim edilen malların veya ifa ettikleri hizmetlerin fiyatının, satış

²⁹⁴C-246/16 sayılı ve 23/11/2017 tarihli karar.

²⁹⁵*État belge*, C-573/15 sayılı 09/03/2017 tarihli karar.

²⁹⁶*Phantasieland*, C-406/20 sayılı ve 09/09/2021 tarihli karar.

²⁹⁷C-161/14 sayılı ve 04/06/2015 tarihli karar.

²⁹⁸*Bařtová*, C-432/15 sayılı ve 10/11/2016 tarihli karar.

fiyatına kıyasla arttırdıkları kısmından elde edilen KDV'yi öderler²⁹⁹. KDV'nin çok önemli bir unsuru olan indirim kurumu ile ilgili düzenlemeler 2006/112/EC sayılı direktifin 10. başlığı altında yer almıştır. *Gabalfrisa* ve diğerleri davasında³⁰⁰ Divan, indirim hakkının KDV sisteminin ayrılmaz bir parçası olduğunu ve prensip olarak sınırlandırılmayacağını belirtmiştir.

İndirim hakkının doğuş anı, indirilebilir verginin vergilendirilebilir hale geldiği an olarak belirlenmiştir. İndirim kurumunun KDV sisteminde yer almasının temel sebebi taciri, ekonomik faaliyetleri esnasında ödediği veya ödeyeceği KDV yükünden tamamen kurtarmaktır³⁰¹. Zira indirim hakkı, işletmeler için verginin tarafsız olmasını sağlamanın temelidir³⁰². Gerçekten de Divan'ın *Rompelman* kararına³⁰³ göre indirim sistemi, taciri ekonomik faaliyetleri sırasında ödeyeceği veya ödediği KDV yükünden tamamen kurtarmayı amaçlamakta olup bu sayede ortak KDV sisteminin, KDV'ye tabi olması koşulu ile tüm ekonomik faaliyetler vergilendirilmesinde tarafsızlığı sağlar.

Mal ve hizmetler, mükellefin vergilendirilmiş işlemlerinin amaçları doğrultusunda kullanıldığı sürece mükellef, ilgili işlemleri gerçekleştirdiği üye devlette ödemekle yükümlü olduğu KDV'den aşağıda sayılan KDV'leri indirme hakkına sahip olacaktır:

- Başka bir mükellef tarafından kendisine yapılan veya yapılacak olan mal teslimleri veya hizmet ifaları ile ilgili olarak o üye devlette ödenmesi gereken veya ödenen KDV,
- Direktifin 18, a bendi ile 27. maddesi uyarınca mal teslimi veya hizmet ifası olarak kabul edilen işlemler ile ilgili olarak ödenecek KDV,
- Direktifin 2/1, b bendinin "i" hükmü uyarınca Topluluk içi mal edinimleri ile ilgili olarak ödenmesi gereken KDV,
- Direktifin 21 ve 22. maddelerine göre Topluluk içi mal edinimi olarak kabul edilen işlemlere ilişkin ödenmesi gereken KDV ve son olarak
- Malların ilgili üye devlette ithalatına bağlı olarak ödenmesi gereken KDV.

²⁹⁹M. Feldek (2020). Guarantee for the value added tax. *Financial Law Review*. 20 (4) 35-52, 36.

³⁰⁰Birlikte görülen C-110/98 ve C-147/98 sayılı 21/03/2000 tarihli karar.

³⁰¹C-516/14 sayılı ve 15/09/2016 tarihli karar.

³⁰²AB Komisyonu, 2010, **a.g.k.**, 11.

³⁰³C-268/83 sayılı ve 14/02/1985 tarihli karar.

Bununla birlikte indirim konusu yapılabilecek işlemler yukarıda sayılanlar ile sınırlı değildir. Bu kapsamda yukarıda sayılan indirimlere ek olarak mal ve hizmetler ile ilgili 169. maddede sayılan işlemlerin de KDV'ye indirim konusu yapılma şansı olacaktır.

86/560/EEC sayılı direktifin 1. maddesi, 2008/9/EC sayılı direktifin 2/1. fıkrası ile 3. maddesi ve son olarak KDV Direktifinin 171. maddesi uyarınca mal teslimini veya hizmet ifasını satın alan veyahut KDV'ye tabi malları ithal eden üye devlette yerleşik olmayan bütün mükellefler söz konusu mal veya hizmetleri 169. hükümde bahsedilen işlemler yahut Direktifin 194 ila 197. maddeleri veya 199. maddesi uyarınca verginin yalnızca alıcı tarafından ödenmesi gereken işlemler doğrultusunda kullanılması halinde KDV iadesini alma hakkına sahiptir.

Yukarıda bahsi geçen indirim haklarının kullanılabilmesi için mükellefin karşılaması gereken koşullar Direktifin 178. madde hükmünde tek tek yer almıştır. Bu kapsamda örneğin madde 168, a bendi kapsamında indirim hakkını kullanmak isteyen bir kişi Direktifin 6. başlığının 3 ila 6. kısım hükümleri uyarınca düzenlenmiş bir fatura bulundurmalıdır. Konunun kapsamını aşmamak adına indirim hakkını kullanmak isteyen mükellefin hangi şartları taşıması veyahut karşılaması gerektiği için 178. madde hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiğinin bilinmesi yeterlidir.

ABAD *Idexx Laboratories Italia* kararında³⁰⁴ belirttiği üzere, üye devletlerin yetkili vergi makamları, mükellefin KDV indirim hakkını kullanmak için esasa yönelik koşulları yerine getirmiş ise söz konusu hakkın kullanılmasını engelleyecek ek şartlar getiremez. Böylece ABAD'ın mükelleflerin indirim hakkını kolaylaştırdığı ve şekil şartlarının ikinci plana atıldığı söylenebilir.

AB vergi hukukundaki “nisbi indirim” kurumu uyarınca mükellef tarafından hem 168, 169 ve 170. maddeler uyarınca KDV'nin indirilebileceği işlemler hem de KDV'nin indirilemeyeceği işlemler için kullanılan mal veya hizmetler söz konusu olduğunda KDV, yalnızca önceki işlemlere atfedilebilen kısmı kadar indirilebilir. İndirilebilir oran ise yüzde olarak sabitlenecek, bir sonraki tam sayıyı aşmayacak bir rakama yuvarlanacak ve yıllık bazda belirlenecektir.

³⁰⁴C-590/13 sayılı ve 11/12/2014 tarihli karar.

AB kanun koyucusu, Avrupa Konseyi'ne indirim konusunda bir yetki vermiştir. Bu doğrultuda Avrupa Konseyi, Avrupa Komisyonu'nun önerisi üzerine oybirliği ile hareket ederek, KDV'nin indirilemeyeceği harcamaları belirleyecektir. Halihazırda lüks harcamalar, keyfi harcamalar ve eğlence harcamaları gibi tamamen ticari olmayan harcamalara ilişkin KDV hiçbir koşulda indirilemez. Bunun yanı sıra KDV Direktifi 177. maddesi uyarınca her üye devlet, KDV Komitesi'ne danıştıktan sonra, konjonktürel ekonomik nedenler uyarınca sermaye mallarını veya diğer malların tamamını veyahut bir kısmını indirim sisteminin tamamen ya da kısmen dışında bırakabilir.

Mükellef, belirli bir vergi dönemi için ödenmesi gereken toplam KDV miktarından aynı dönem içinde indirim hakkının doğduğu ve 178. madde uyarınca kullanıldığı toplam KDV tutarının çıkarılması yoluyla indirimi yapar. Bununla birlikte, üye devletler, Direktifin 12. maddesinde tanımlandığı üzere, nadiren işlem gerçekleştiren mükelleflerin indirim haklarını yalnızca ifa veya teslim esnasında kullanmasını şart koşabilir. İlk indirimin mükellefin hakkı olandan daha yüksek veya daha düşük olduğu durumlarda düzeltileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

ABAD birlikte görülen *Larentia + Minerva* davasında³⁰⁵, KDV'nin indirime konu olabilmesi için belli bir şart öngörmüştür. Bu kapsamda KDV indirilebilmesi için elde edilen gelirin indirim hakkını doğuran giderler ile doğrudan veya dolaysız bir bağlantısı olması gerekir. Dolayısıyla gelir olarak elde edilen mal veya hizmetlerden doğan KDV'de indirim hakkı, bunların elde edilmesinde yapılan harcamaların indirim hakkı doğuran gider işlemlerinin maliyetinin bir parçası olduğunu varsayar. ABAD'ın bu konu hakkında *Hansgeorg Lennartz v. Finanzamt München III* davasında³⁰⁶ benimsediği Lennartz prensibi uyarınca taşınmazlar hariç teslim alınan malın herhangi bir kişisel amaçlı kullanımı tespit edilmediği sürece ekonomik faaliyetler için de kullanılmak üzere alındığı anlaşılıyorsa, ekonomik faaliyet amaçlı kullanımın yoğunluğu veya kapsamı dikkate alınmaksızın söz konusu teslimin ekonomik faaliyette kullanma amacı olduğu kabul edilecek ve mükellef tam indirim hakkına sahip olacaktır³⁰⁷.

³⁰⁵C-108/14 ve C-109/14 sayılı ve 16/07/2015 tarihli karar.

³⁰⁶C-97/90 sayılı ve 11/07/1991 tarihli karar.

³⁰⁷H. Oral (2018). Katma değer vergisi indirim şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği'nin yaklaşımı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 138, 135-158, 144-145.

İndirim hakkı, önemi gereği yargı kararları ile de güvence altına alınmıştır. Bu bağlamda ABAD'ın *Glencore Agriculture Hungary* kararı³⁰⁸ dahil birçok kararında, yerleşik içtihadı göre mükelleflerin satın aldıkları mallar ve girdi olarak elde ettikleri hizmetler için ödemeleri gereken veya ödemiş oldukları KDV'yi, ödemekle yükümlü oldukları KDV'den indirim hakkının AB mevzuatınca tesis edilen ortak KDV sisteminin temel bir ilkesi olduğu vurgulanmış ve ABAD'ın sürekli olarak belirttiği üzere KDV Direktifinin 167. maddesi ve devamında öngörülen indirim hakkının KDV sisteminin ayrılmaz bir parçası olup ilke olarak sınırlandırılmayacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte vergi kaçırmanın, kaçınmanın ve suiistimalinin önlenmesinin KDV Direktifi tarafından kabul edilen ve teşvik edilen bir amaç olduğu için indirim hakkının hileli veya suistimal amaçlı olarak kullanıldığının anlaşılması halinde indirim hakkını reddetmenin ulusal mahkemelerin ve adli makamların bir görevi olduğu belirlenmiştir³⁰⁹. Elbette bu tedbirler, KDV'de indirim hakkını ve dolayısıyla KDV'nin tarafsızlığını sistematik olarak zayıflatacak bir şekilde kullanılamaz³¹⁰.

Bu bağlamda başka bir mükellef tarafından işlenen vergi kaçakçılığı ile bağlantılı bir işleme istemsiz bir şekilde katılan mükellefin durumunun ne olacağı ise bir soru işaretidir. ABAD bu konudaki belirsizliği gidermek adına *Maks Pen* kararında³¹¹ mükellefin, mal teslimi veya hizmet ifasını satın alınması yolu ile başka bir mükellef tarafından işlenen KDV sahtekarlığı ile bağlantılı bir işleme katıldığını bildiği veya bilmesi gerektiği objektif faktörlere dayanarak tespit edilmedikçe indirim hakkının reddedilemeyeceği hükmünü vermiştir.

2.3.9. Mükelleflerin ve vergilendirilemeyecek belirli kişilerin ödevleri

KDV Direktifinin on birinci başlığı mükelleflerin ve vergilendirilemeyecek belirli kişilerin ödevleri başlıklı olup söz konusu başlık altında; ödeme ödevi, tanıtma, faturalandırma, hesap tutma, beyannameler, özet beyanlar, muhtelif hükümler ve son olarak belirli ithalat ve ihracatlara ilişkin ödevler bölümlerini içerir. Bu kapsamda her bölümden ayrı ayrı bahsetmek tezin kapsamının aşılmasına sebebiyet verebilecek olsa da

³⁰⁸C-189/18 sayılı ve 16/10/2019 tarihli karar.

³⁰⁹*Astone*, C-332/15 sayılı ve 28/07/2016 tarihli karar.

³¹⁰*Paper Consult*, C-101/16 sayılı ve 19/10/2017 tarihli karar.

³¹¹C-18/13 sayılı ve 13/02/2014 tarihli karar.

AB KDV sisteminin anlaşılması adına yalnızca gerekli görülen bölümlerin ilgili kısımlarına yer verilecektir.

Bu doğrultuda bahsedilecek ilk madde 193 olup ilgili hüküm uyarınca “KDV’nin 194 ila 199b maddeleri ile 202. maddede atıfta bulunulan durumlarda başka bir kişi tarafından ödenmesi haricinde KDV, vergiye tabi bir mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştiren herhangi bir mükellef tarafından ödenecektir” ifadeleri yer alır. Bununla birlikte vergiye tabi bir mal tesliminin veya hizmet ifasının KDV’nin ödenmesi gereken üye devlette yerleşik olmayan bir mükellef tarafından gerçekleştirilmesi halinde ise üye ülkeler, KDV’yi ödemekle sorumlu kişinin mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştirildiği kişi olduğunu öngörebilirler. Yine KDV, vergilendirilebilir bir Topluluk içi mal edinimi gerçekleştiren herhangi bir kişi, ithalat halinde ithalatın yapıldığı üye devletçe sorumlu olarak belirlenen veyahut tanınan kişi veya kişiler, malların madde 156, 157, 158, 160 ve 161’de yer alan düzenlemeler ile durumların kapsamından çıkmasına neden olan herhangi bir kişi ve son olarak KDV’yi bir faturaya dahil eden herhangi bir kişi tarafından ödenecektir. Son olarak KDV’yi ödemekle yükümlü herhangi bir mükellef, Direktifin 250. maddesinde öngörülen KDV beyannamesini verirken KDV’nin net tutarını ödemek zorunda olmakla birlikte üye devletler söz konusu tutarın ödenmesi için farklı bir tarih belirleyebilecek veya ara ödemelerin yapılmasını şart koşabilecektir.

Direktif tarafından öngörülen bir başka ödev ise her mükellefin bir mükellef olarak faaliyetinin ne zaman başladığını, değiştiğini veya sona erdiğini belirtecek olmasıdır. Üye devletler, belirledikleri koşullara uygun şekilde beyanın elektronik yollar ile yapılmasına izin verebilir veya bunu zorunlu tutabilir.

AB’de KDV fatura esasına göre alındığından faturalar, KDV ödevlerinin zamanlamasını belirler ve bu ödevlerin uygulanması için bir denetim izi sağlar³¹². Üye Devletler, “faturalandırma” bölümünde belirtilen koşulların karşılanması halinde kağıt üzerindeki veya elektronik formdaki belgeleri veya mesajları fatura olarak kabul edecektir. Bu doğrultuda ilk faturayı değiştiren ve aynı zamanda özellikle ve açık bir şekilde ona atıfta bulunan her türlü belge veya mesajın fatura olarak kabul edileceği unutulmamalıdır³¹³.

³¹²Keen ve Smith, 1996, **a.g.k.**, 378.

³¹³Bu doğrultuda her mükellef:

Düzenlenen faturalarda yer alması gereken hususlar Direktifin 226. maddesinde sayılmıştır. Böylece mükelleflerin söz konusu unsurlara yer vererek faturalarını düzenlemesi gerekir. Son olarak faturalandırma konusunda değinilmesi gereken iki husus faturaların imzalanmasının üye ülkeler tarafından zorunlu tutulamayacağı ve elektronik fatura kullanımının kabulünün alıcının takdirinde olduğudur.

Ödevler başlığı altında düzenlenen bir diğer bölüm “hesap tutma” bölümü olup ilgili hükümler uyarınca her mükellef, KDV'nin uygulanabilmesi ve uygulamanın vergi otoriteleri tarafından kontrol edilebilmesi için yeterli ayrıntıda hesap tutmalı ve kendisi, alıcı veya üçüncü bir kişi tarafından kendi adına ve hesabına düzenlenen faturaların ve aldığı tüm faturaların kopyalarının saklamalıdır. Faturaları saklama hususunda sürelerle ilişkin kuralları belirleme üye devletlerin takdirine bırakılmıştır.

KDV Direktifinin 250. maddesi uyarınca her mükellef, tarh aşaması için ilgili vergi ve kesintilere dair işlemler ile istisna tutulan işlemlerin toplam değeri dahil yükümlü olunan verginin ve yapılacak kesintilerin hesaplanabilmesi adına gerekli tüm bilgileri içeren bir KDV beyannamesi ibraz edecektir. Bu doğrultuda üye devletler, vergi beyannamesinin elektronik araçlar ile beyan edilebilmesine izin verebilir veya zorunlu tutabilir. KDV beyannamesi üye devletler tarafından belirlenecek ve vergi döneminin bitiminden sonra iki ayı aşmayacak bir son tarihe kadar sunulacaktır. Vergi dönemi ise her üye devlet tarafından bir ay, iki ay veya üç ay olarak veya bir yılı aşmamak kaydıyla üye devletler tarafından farklı süreler de belirlenebilecektir. Divan *HA.EN.* kararında³¹⁴, mükellefin KDV beyanı verme ödevini usulüne uygun olarak yerine getirdiği müddetçe, usulüne uygun olarak beyan edilen KDV'nin ödenmemesinin kasıtlı olup olmadığının önemi olmaksızın KDV kaçakçılığı suçunu oluşturamayacağını belirtmiştir.

Mükelleflerin bir diğer ödevi özet beyan sunma ödevidir. Bu kapsamda KDV amaçları doğrultusunda belirlenen her mükellef madde 262'de sayılan durumlara ilişkin

- Başka bir mükellefe veya vergiye tabi olmayan bir tüzel kişiye yaptığı mal teslimi veya hizmet ifalarında,
- İstisnalar saklı olmak üzere mükellefin, Direktifin 33. maddesinin a bendinde atıfta bulunulan mal teslimlerinde,
- 138. maddede belirtilen koşullara uygun olarak gerçekleştirilen mal teslimlerinde,
- Yukarıda ilk iki aşamada sayılan mal teslimlerinden herhangi biri gerçekleştirilmeden önce kendisine yapılan herhangi bir ödemede ve son olarak
- Hizmet ifası tamamlanmadan önce başka bir mükellef veya vergiye tabi olmayan tüzel kişi tarafından kendisine yapılan her türlü ödemede kendisi, alıcı ya da üçüncü kişi tarafından kendi adına ve hesabına bir fatura düzenlenmesini sağlayacaktır.

³¹⁴C-227/21 sayılı ve 15/09/2022 tarihli karar.

özet beyan sunacaktır. Söz konusu özet beyan her takvim ayı için bir ayı aşmayan süre içerisinde üye devletler tarafından belirlenen usullere uygun olarak hazırlanacaktır.

Ödevlere ilişkin muhtelif hükümler bölümü altında istisnalar saklı olmak üzere üye devletlerin, 272. maddede sayılan mükellefleri ödevler başlığı altındaki iki ila altıncı başlıklarda sayılan ödevlerin bir kısmından veya tamamından muaf tutabileceği hükmü yer almıştır. Yine ilerleyen maddelerde üye devletlerin KDV'nin doğru bir biçimde tahsilini sağlamak ve vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli gördükleri ödevleri belirli koşullar altında uygulayabileceği belirtilmiştir.

Başlık altında değinilen son husus ise ithalat ve ihracata yönelik ödevler olup ilgili ödevlere 274 ila 280. maddeler arası yer verilmiştir.

2.3.10. İstisnalar

İstisnalar genel olarak vergiye tabi olması gereken bir vergi konusunun vergiden hariç tutulması yani vergilendirilmemesi anlamına gelir³¹⁵. Zira istisnanın olduğu yerde KDV'den bahsedilemez ve bu nedenle istisnaya ilişkin hükümlerin mahiyetinin dikkatli bir şekilde belirlenmesi önemlidir. AB hukukunda istisnalara verilen önem Altıncı Direktifte dahi görülebilir. Zira ABAD, *Kügler* kararında³¹⁶ yerleşik içtihatlar uyarınca istisnaların, Altıncı Direktif ile getirilen ortak KDV sisteminin içeriğine yerleştirilmesi zorunlu olan Topluluk hukukunun bağımsız bir kavramını oluşturduğunu belirterek istisnanın KDV sisteminin önemli bir unsuru olduğuna vurgu yapmıştır. Bununla birlikte istisnaların KDV'nin geniş tabanlı olma ilkesine aykırı olduğu göz önünde tutulduğunda istisnaların miktarını azaltarak vergi tabanını genişletmek, vergiyi daha verimli ve daha tarafsız hale getirecek ve bu da KDV oranlarını düşürme olanağı sağlayacaktır³¹⁷. Gerçekten de 1980 senesinden itibaren OECD raporlarında geniş tabanlı ve tek oranlı KDV'nin³¹⁸ ideal olduğu görüşü desteklenmektedir³¹⁹. Nitekim birden çok KDV oranının

³¹⁵(http-2).

³¹⁶C-141/00 sayılı ve 10/09/2002 tarihli karar.

³¹⁷Avrupa Komisyonu, 2010, **a.g.k.**, 10.

³¹⁸Tek oranlı KDV uygulaması konusunda, KDVK Genel Gereğesinde de KDV'de işlemlerin niteliğine ve hitap ettiği tüketici gruplarına birden çok oran uygulanmasının teorik bir husus olduğu belirtilmiş ancak farklı oranlar uygulamanın vergi idaresi ve mükellefler açısından zorluk yarattığı da dikkate alınarak tek bir vergi oranı öngörüldüğünün altı çizilmiştir. Elbette ne Türkiye ne de AB KDV sisteminde tek bir oran uygulanması pratik açıdan mümkün değildir.

³¹⁹Charlet ve Owens, 2010, **a.g.k.**, 949.

olması KDV sisteminin etkinliğini etkilemesinin yanı sıra ayrıca karmaşıklığa da sebep olarak idari ve uyum maliyetlerinin artmasına sebep olur³²⁰.

Divan'ın *Kingscrest Associates and Montecello* kararı³²¹ uyarınca, belirli bir işlemin KDV'ye tabi veya KDV'den istisna olması, ulusal hukuktaki düzenlemesine bağlı olamayacaktır. Bu doğrultuda AB KDV sisteminde istisnalara ilişkin hükümler 2006/112/EC sayılı Direktifin 9. başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda 131. maddeye baktığımızda başlığın altındaki 2 ila 9. bölümler arasında öngörülen istisnaların diğer Birlik hükümlerine zarar vermeksizin ve üye devletlerin söz konusu istisnaları doğru ve anlaşılır bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak ve olası herhangi bir kaçırma, kaçınma veya suistimali önlemek amacıyla belirleyecekleri koşullara uygun olarak uygulanacağı ifade edilmiştir. Vergiler ve dolayısı ile KDV konusunda kaçırma, kaçınma ve suistimal meselesi Altıncı Direktifte de öngörülen bir durumdur. Nitekim ABAD'ın *Halifax* ve diğerleri kararında³²² vergi kaçırmanın, kaçınmanın ve suistimalinin önlenmesinin Altıncı Direktif tarafından tanınan ve teşvik edilen bir amaç olduğu vurgulanmıştır.

İstisnalar başlığı altında 132 ila 166. maddeler arasında yer alan bölümler şu şekildedir:

- Kamu yararına faaliyetler için düzenlenen istisnalar,
- Diğer faaliyetler için istisnalar,
- Topluluk içi işlemler için istisnalar (Malların teslimi ile bağlantılı istisnalar, Topluluk içi mal edinimlerine ilişkin istisnalar, belirli ulaşım hizmetlerine ilişkin istisnalar),
- İthalata ilişkin istisnalar,
- İhracata ilişkin istisnalar,
- Uluslararası taşımacılık ile ilgili istisnalar,
- İhracat olarak sayılan belirli işlemlere ilişkin istisnalar,
- Aracılar tarafından gerçekleştirilen hizmet ifaları için istisnalar ve

³²⁰Charlet ve Owens, 2010, **a.g.k.**, 944.

³²¹C-498/03 sayılı ve 26/05/2005 tarihli karar.

³²²C-255/02 sayılı ve 21/12/2006 tarihli karar.

- Uluslararası ticarete ilişkin işlemler için istisnalar (Gümrük depoları, gümrük depoları harici depolar ve benzeri düzenlemeler, ihracat amacıyla ve üye devletler arasındaki ticaret çerçevesinde istisna tutulan işlemler).

Yukarıda sayılan bölümlere baktığımızda istisnaların kapsamının oldukça geniş tutulduğu söylenebilir. Bununla birlikte istisnaları dar yorumlamak gerektir. Nitekim ABAD'ın yerleşik içtihatlarına göre KDV istisnaları, vergi mükellefi tarafından sunulan tüm hizmetler üzerinden KDV alınması gerektiği şeklindeki genel ilkeye istisna oluşturduğu için dar bir şekilde yorumlanmalıdır³²³. Ayrıca, KDV'de istisnaların varlığının vergi kaybına sebebiyet vermesi de istisnaların dar yorumlanması gerekliliğinin bir başka nedenidir. Elbette Divan'ın *Dornier* kararında³²⁴ belirttiği gibi istisnalara ilişkin terimlerin yorumlanması, söz konusu istisnaların takip ettiği hedefler ile tutarlı ve ortak KDV sisteminin özünde bulunan mali tarafsızlık ilkesinin gerekliliklerine uygun olmalıdır. Bu nedenle dar yorumlama gerekliliği, istisnaları ifade etmek için kullanılan terimlerin istisnaları amaçlanan etkilerinden yoksun bırakacak şekilde yorumlanması gerektiği anlamına gelmez³²⁵. Böylece ilgili istisnaların kapsamının net bir şekilde belirlenmesi önem arz eder.

ABAD'ın istisnaların dar yorumlanmasına ilişkin somut bir örnek vermek gerekir ise, kamu yararına faaliyetler için düzenlenen istisnalar kapsamına giren 132. maddenin g bendinde; huzurevleri, kamu hukukuna tabi kuruluşlar veya ilgili Üye Devlet tarafından sosyal yardıma ait olduğu kabul edilen diğer kuruluşlar tarafından teslim veya ifa edilenler de dahil yardım ve sosyal güvenlik çalışmalarıyla yakından bağlantılı hizmet teslimleri ve malların teslimi KDV istisnasına tabidir. Bu doğrultuda ABAD, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* ve diğerleri³²⁶ kararında ulusal adli yardım planı kapsamında adli yardım alan müvekkiller adına avukatlar tarafından gerçekleştirilen hizmet ifalarının KDV'den istisna olmadığı şeklinde yorumlanması gerektiğini belirtmiştir ve böylece avukatlar tarafından gerçekleştirilen adli yardım hizmetlerini istisna kapsamına dahil etmeyerek 132. maddenin g bendindeki istisnanın kapsamını daraltma yoluna gitmiştir.

³²³A Oy, C-33/11 sayılı ve 19/07/2012 tarihli karar.

³²⁴C-45/01 sayılı ve 06/11/2003 tarihli karar.

³²⁵*Temco Europe*, C-284/03 sayılı 18/11/2004 tarihli karar.

³²⁶C-543/14 sayılı ve 28/07/2016 tarihli karar.

Bununla birlikte 132. madde hükmünde yer alan istisnaları tanımlamak için kullanılan terimlerin, mükellef tarafından bir bedel karşılığında yapılan hizmet ifası dolayısıyla KDV ödenmesi gerektiği ilkesinden bir sapma olmasından ötürü dar bir şekilde yorumlanması gerekliliğini belirten Divan daha sonra dar yorumlamanın, istisnaları amaçlanan etkilerinden yoksun bırakacak bir şekilde yorumlanmaması gerektiğini ifade etmiştir³²⁷.

Divanın önüne istisnanın kapsamına dair somut olaylar da gelmektedir. Örneğin ABAD'ın *CIG Pannónia Életbiztosító* kararında³²⁸, dava konusu hizmetlerin madde 132/1,c'de yer alan "ilgili Üye Devlet tarafından tanımlanan şekilde medikal ve paramedikal mesleklerin icrasında tıbbi bakım sağlanması" istisnasına dahil olup olmadığına yönelik hüküm kurmuştur. Söz konusu kararda Divan, sigortalının iyileşmesi amacı ile mümkün olan en iyi sağlık hizmetini belirleyerek riskin sigorta sözleşmesi kapsamında olmasını ve sigortalının talep etmesi halinde tıbbi tedavinin yurtdışında yapılmasını gerçekleştirebilmek adına sigortalının ciddi hastalık teşhisinin doğruluğunu teyit etmekten oluşan hizmetlerin bahsi geçen hükümde öngörülen KDV istisnası kapsamında olmadığı şeklinde yorumlanması yönünde karar vermiştir.

Yine ABAD, *Euro Tyre Holding* kararında³²⁹ belirttiği üzere Divan'ın yerleşik içtihadına göre, Topluluk içi mal teslimlerine ilişkin istisnalar ancak malların üzerinde mal sahibi olarak tasarruf etme hakkının malları devralan kişiye devredilmiş olması ve satıcının söz konusu malların başka bir üye devlete sevk edildiğini veya taşındığını ve bu sevk veya taşıma sonucunda malların tesliminin yapıldığı üye devletin topraklarından fiziksel olarak ayrıldığı tespit edildiğinde uygulanabilir hale gelir.

Benzer şekilde Direktifin 132, 135 ve 136. maddelerine göre istisna olmadıkları sürece, üye ülkeler tarafından tanımlandığı şekliyle refah veya sosyal güvenlik işleri ile meşgul organizasyonlarca veya sosyal refaha adanmış olarak kabul edilen organizasyonlar tarafından gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmet ifaları, Ek III listesinin 15. bendinde kendisine yer bulmuş olup söz konusu hüküm konu edinen bir uyuşmazlıkta ABAD, üye devletlerin indirimli KDV oranını sosyal refahla ilgili tüm hizmet ifalarına değil yalnızca kendilerini sosyal refaha adanmış olma ve refah veya sosyal

³²⁷*Zeitarbeit*, C-594/13 sayılı ve 12/03/2015 tarihli karar.

³²⁸C-458/21 sayılı ve 24/11/2022 tarihli karar.

³²⁹C-430/09 sayılı ve 16/12/2010 tarihli karar.

güvenlik işleriyle uğraşma şartlarını karşılayan kuruluşlar tarafından ifa edilen hizmetlere uygulanmasına izin vermiştir³³⁰.

Ülkemizi de ilgilendirdiğinden burada Direktifin 146. maddesinden de bahsetmekte fayda vardır. İlgili hüküm AB dışına yapılan ihracatın KDV'den istisna tutulması ile ilgilidir. Böyle bir hüküm getirilmesinin sebebine esasen ABAD'ın bir kararında³³¹ değinilmiştir. Söz konusu karar uyarınca uluslararası ticaret bağlamında 146. madde hükmündeki istisna, ilgili mal veya hizmetlerin varış yerinde vergilendirilmesi ilkesine saygı göstermeyi amaçlar ve dolayısıyla ilgili işlemlerin yalnızca ilgili ürünlerin tüketildiği yerde vergilendirilmesini sağlamak için her ihracat ve ihracata eşdeğer işlem KDV'den istisna tutulmalıdır.

Yeri gelmişken değinmek gerekirse çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi pratikte daha fazla yarar sağlasa da varış ülkesinde vergilendirme ilkesi rekabette tarafsızlığa daha uygundur ve bu nedenle çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi uluslararası ticarete rekabet bozucu etkilere sahip olduğu için bu hususa dair işlemler nadiren uygulanır³³². Gerçekten de çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesinin sınır kontrolleri olmaksızın uygulanmasının vergi kaçakçılığının azaltılması gibi avantajları olsa da çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi ile mal ve hizmetlerin nerede satın alındıkları veya tüketildikleri dikkate alınmaksızın üretildikleri yerde vergilendirileceğinden ülke içi üretilen ürünler ile ithal edilen ürünler arasında vergi ayrımcılığına sebep olabilir³³³.

Sayılan nedenler ile AB'de varış ülkesinde vergilendirme ilkesi tercih edilmiş ve böylece üretim ve ticaretin süreçlerinin her aşamasında ürün üzerindeki vergi matrahının tam olarak belirlenmesine imkan sağlanarak uluslararası tarafsızlık tesis edilmiştir³³⁴. Gerçekten de varış ülkesinde vergilendirmenin temel özelliği KDV gelirlerinin üye ülkenin oranlarına ve istisnalarına göre doğrudan harcamanın yapıldığı ülkeye iktisap ettirilmesidir ve bunun sonucunda çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine yönelik itirazlara çözüm sunar³³⁵. Böylece başka bir üye ülkeden ithal edilen ürün ve hizmetler, yerli ürünler lehine ayrımcılığa tabi tutulamayacağı için Birlik içerisindeki ticarete KDV,

³³⁰Commission v France, C-492/08 sayılı ve 17/06/2010 tarihli karar.

³³¹L.Č., C-288/16 sayılı ve 29/06/2017 tarihli karar.

³³²Lamensch, 2015, a.g.k., 18-21.

³³³I. Joumard (2001). Tax systems in European Union countries. *Economic Department Working Papers*.301, 1-56, 46-47.

³³⁴Terra ve Wattel, 2008, a.g.k., 10-11.

³³⁵AB Komisyonu, 2010, a.g.k., 7.

sadece varış ülkesinde ve yerli ürünlerle aynı oranda uygulanabilir³³⁶. Son olarak varış ülkesinde vergilendirme ilkesi ile mal ve hizmetler vergiden muaf olarak hareket edeceğinden sınırlar ötesi ticaretin takibi ve ülkeler arası idari işbirliğinin sağlanması önemlidir³³⁷.

İstisnanın avantajları yanında AB’de istisna uygulamasının dezavantajlarının da mevcut olduğu söylenebilir. Örneğin istisna yolu ile bazı işlemlerin vergi dışarısında bırakılması, her Birlik üyesi ülkede aynı ölçüde uygulanmamakta olup bahsi geçen durum üye ülkelerin sağladığı avantajlar arasında farklılıkların oluşmasına ve vergi matrahının aşınmasına sebep olur³³⁸. İstisna uygulamasının bir diğer olumsuz yanı da üretim ve dağıtım aşamalarında tahakkuk eden girdilerin KDV’sinin sürekli birikmesi sonucu mal teslimlerinde vergi hesaplamayan mükelleflerin aynı zamanda alışları nedeni ile yüklenmiş oldukları KDV’yi indirememeleri nedeniyle vergi ödemek zorunda kalmalarıdır³³⁹.

2.3.11. Özel düzenlemeler

Direktif, on ikinci başlık altında çeşitli durumlara özgü özel düzenlemelere 281 ila 369zc maddeleri arasında yer vermiştir. Bütün başlıklara detaylı bir şekilde değinmek tez kapsamını aşılmasına sebebiyet vereceğinden yalnızca bölüm isimlerinden bahsedilecektir.

Bu çerçevede özel düzenlemelerin kapsamına; küçük işletmelere, seyahat acentelerine, ikinci el mallar, sanat eserleri, koleksiyon eşyaları ve antikalara, yatırım altınına, vergiye tabi olmayan kişilere hizmet ifa eden veya malların mesafeli satışı veyahut belirli yerli malların teslimini yapan mükelleflere, ithal KDV’nin beyanı ve ödemesine ilişkin özel düzenlemeler, çiftçiler için ortak sabit oranlı düzenlemeler ve son olarak mübadele değeri bölümlerini içerir.

³³⁶Tyc, 2008, **a.g.k.**, 87.

³³⁷Joumard, 2001, **a.g.k.**, 46.

³³⁸Ekmen, 2018, **a.g.k.**, 53-54.

³³⁹M. C. Kara ve Ö. Özpençe (2017). Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi Uyumlaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 427, 14-21, 18.

2.3.12. Derogasyonlar

Derogasyon, AB dahil sosyal örgütler tarafından üyelerine gerekli gördükleri hususlarda istisnai olarak tanıdıkları haklardır ve bir örgüt derogasyon hakkını hakkaniyet ilkeleri uyarınca uygulayarak üyeleri arasındaki farklılıkları ve üyelerin örgüt kurallarına uyumlaşmada karşılaşılabilecekleri özel koşulları önemseydiğini gösterir³⁴⁰.

Derogasyonların önemi yadsınamayacak olsa da bu kuruma mesafeli yaklaşmak gerekir. Zira Avrupa Komisyonu'nun yayımladığı "Green Paper" raporunda bu husus hakkında, üye devletler, KDV tahsilatı sürecini basitleştirmek veya vergi kaçırmanın veya vergiden kaçınmanın belirli çeşitlerinin önüne geçmek amacı ile bireysel derogasyonlar öngörebileceğine rağmen sonuç, derogasyonların üye ülkelerde, özellikle birden fazla üye devlette faaliyet gösteren işletmeler açısından KDV sisteminin karmaşıklığını arttıran ve işletmeler için eşitlik kavramını zayıflatan belirli ve değişen kurallardan oluşan bir yama çalışması niteliğinde olmasıdır şeklinde açıklama yapmıştır³⁴¹.

KDV Direktifinde derogasyonlar, on üçüncü başlık altında yer almıştır. Söz konusu başlık altında üye devletlere belirli durumları muaf tutabileceklerine ve özel hükümler uygulayabileceklerine yönelik düzenlemeler getirilmiştir. Tezin konusunu aşmamak adına derogasyonlar hakkında şimdiye kadar verilen bilgiler ile yetinilecek olup bu konudaki hükümleri detaylı bir şekilde incelemek isteyenler KDV Direktifinin 370 ila 396. maddelerine bakmalıdır.

³⁴⁰D. B. Gülmez ve D. Soyaltın Colella (2019). Avrupa bütünleşmesi çalışmalarında derogasyonlar meselesi. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 18 (2), 437-468, 444-445.

³⁴¹Avrupa Komisyonu, 2010, **a.g.k.**, 14.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNE UYUMU

Tezin “Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisinin Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sistemine Uyumu” başlıklı son bölümünde tarihsel bir yaklaşım sergilenerek AB-Türkiye ilişkileri ve KDV ile ilgili olmak üzere ülkemiz hakkındaki AB Raporları ve 2014 ile 2018 tarihli Kalkınma Planları incelenecektir. İlgili konuların anlatımından sonra ise önceki bölümlerdeki açıklamalardan yararlanılarak Türk vergi sistemindeki KDV ile AB vergi hukukundaki KDV karşılaştırılacak ve son olarak tezin ana başlığı olan Türk vergi sisteminde KDV’nin AB KDV sistemine uyumu hakkında bir neticeye varılabilecektir.

3.1. Avrupa Birliği- Türkiye İlişkileri

Özellikle Avrupa Devletleri, 2. Dünya Savaşı sonrası kapitalist ve sosyalist sistemler etrafında kutuplaşmaya doğru giderken Türkiye de bu konuda bir tercih yapmış ve bu doğrultuda tercihini batılı devletler tarafında kullanarak sırasıyla Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması’na, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’ne, Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü’ne, Avrupa Konseyi’ne, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne üye olmuş ve benzer bir yaklaşım o dönemki ismi ile AET olan AB’ye üyelik başvurusu ile devam etmiştir³⁴². İşte bu başlık altında adaylık döneminden başlayarak günümüze kadar uzanan müzakere dönemi genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılacaktır.

3.1.1. Adaylık dönemi

Öncelikle AB’ye üyelik için çeşitli şartların bir araya gelmiş olması gerekir. Bu şartlar:

- Avrupa ülkesi olmak,
- Başta insan onuruna ve özgürlük, demokrasi, eşitlik, hukukun üstünlüğü ve azınlıklara mensup kişilerin hakları da dahil insan haklarına saygı olmak üzere AB değerlerine saygı göstermek ve bu değerleri desteklemeyi taahhüt etmek,

³⁴²N. Bilici (2017). *Avrupa Birliği(nin) Türkiye(si)*. (7. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi, s.66-67.

- Kopenhag, Madrid ve Lüksemburg zirveleri ile getirilen siyasi, ekonomik, AB müktesebatı ve idari ve kurumsal kapasite kriterlerine uyum sağlamak ve son olarak
- Yukarıdaki üç şarta ek olarak AB'nin, bütünleşme hızı korunurken üye olmak isteyen devleti hazmetme kapasitesine de sahip olmasıdır³⁴³.

Yukarıda bahsi geçtiği üzere Türkiye o tarihteki adı ile AET'ye yani günümüzdeki ismi ile AB'ye üyelik başvurusunda bulunmuştur. İlgili başvuru Türkiye'nin çağdaş medeniyetler seviyesi üzerine yükselme arzusu ile birlikte halihazırda GATT, OECD, NATO, Avrupa Konseyi, ECHR gibi uluslararası örgütlere olan aktif üyelikler sonucu 31/07/1959 tarihinde gerçekleşmiştir³⁴⁴.

AET, Türkiye'nin başvurusunu kabul ederek Ankara Anlaşması olarak da bilinen Ortaklık Anlaşması'nı 12/09/1963 tarihinde imzalamıştır³⁴⁵. Böylece Ankara Anlaşması Türkiye ile AB arasındaki ilk resmi belge olma özelliğine haizdir. Ankara Anlaşması'nın 2. maddesinin 1. fıkrası uyarınca Anlaşmanın amacı, Türkiye ekonomisinin hızlı kalkınmasını ve Türk halkının çalışma seviyesinin ve yaşama şartlarının geliştirilmesini sağlama gereğini göz önüne alarak Türkiye ile AET yani AB arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri durmaksızın ve dengeli olarak güçlendirmeyi teşvik etmektir. Bunun yanı sıra Ankara Anlaşması'nın 16. maddesi ile akit taraflara, AET'yi kuran Antlaşmanın vergi ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul etme sorumluluğu yüklenmiştir.

23/11/1970 tarihinde gümrük birliğine ilişkin kuralları içeren Katma Protokol'ün imzalanmasının ardından söz konusu Protokol 01/01/1973 tarihinde yürürlüğe girerek Türkiye ile AET arasında gümrük birliğinin oluşturulması için 22 yıl olarak öngörülen geçiş dönemi başlamıştır³⁴⁶.

İlerleyen dönemde üyelik süreci, ülke içi ve dışı siyasi olaylar neticesinde uzamasına rağmen Türkiye, 14/04/1987 tarihinde tam üyelik başvurusunda bulunmuş ve bu başvuru öncelikle gümrük birliğinin tamamlanması gerektiği gerekçesi ile reddedilmiştir³⁴⁷.

³⁴³S. Baykal ve İ. Göçmen (2016). *Avrupa Birliği kurumsal hukuku* (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, 154.

³⁴⁴[http-8: https://www.ab.gov.tr/brief-history_111_en.html](https://www.ab.gov.tr/brief-history_111_en.html) (Erişim Tarihi:06.01.2023)

³⁴⁵[http-9: https://www.avrupa.info.tr/en/eu-and-turkeys-history-711](https://www.avrupa.info.tr/en/eu-and-turkeys-history-711) (Erişim Tarihi: 06.01.2023)

³⁴⁶Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı (2021). *Avrupa Birliği ve üyelik sürecimiz temel bilgiler kitabı*. Ankara: Dış İşleri Bakanlığı, 82.

³⁴⁷Bilici, 2017, **a.g.k.**, 69.

Bunun üzerine 1993 yılında AB ile Türkiye arasındaki gümrük birliği müzakereleri için harekete geçilmesi sonucunda 01/01/1996 tarihinde gümrük birliği sağlanmış ve Avrupa Komisyonu'nun önerisi üzerine Avrupa Konseyi, Türkiye'ye AB üyeliği için 1999 senesinin aralık ayındaki Helsinki zirvesinde aday ülke statüsü vermiştir³⁴⁸. Daha sonra Avrupa Konseyi, Türkiye için hazırlanan Katılım Ortaklığı Belgesini 2001 yılında onaylamış ve Türkiye'nin AB'ye tam üyeliği için uyması gereken kısa, orta ve uzun vadeli yol haritası belirlemiştir³⁴⁹.

3.1.2. Müzakere dönemi

2004 yılındaki Brüksel zirvesinde Türkiye ile AB ilişkilerinde önemli bir dönüm noktası gerçekleşerek 03/10/2005 yılında müzakere aşamasına geçilmesine karar verilmiş ve böylece resmi olarak müzakere aşaması başlamıştır³⁵⁰. Katılım müzakereleri esas olarak Türkiye'nin AB hukuk sistemini ne kadar süre içerisinde kendi iç hukukuna aktarıp ve ardından yürürlüğe koyup bunu etkin bir şekilde uygulayabileceğine ilişkin bir süreçtir³⁵¹. Başka bir deyişle üyelik müzakerelerinin başlaması AB mevzuatını kabul etmek demektir. Böylece müzakere aşamasında, müzakerenin doğasında bulunan bir al-ver mantığı bulunmayıp yalnızca AB müktesebatı aday ülke tarafından üstlenilir³⁵². Bunun üzerine günümüzde dahi hepsi açılmamış olmakla birlikte aralarında vergilendirme başlığının da olduğu 35 fasıl belirlenmiş ve müzakere başlıklarının:

- AB müktesebatı ile Türkiye mevzuatının karşılaştırıldığı, aday ülkenin müzakerelere hazırlığının ve katılım öncesi sürecin hızlandırılmasının hedeflendiği, genel olarak aday ülkeye AB hukuk sistemi hakkında bilgi verildiği, aday ülkenin mevzuatı ile AB mevzuatının karşılaştırılıp farklılıkların tespit edildiği ve uyumlaştırma sürecindeki sorunların saptanmaya çalışıldığı tarama (screening) aşaması ile

³⁴⁸(http-9)

³⁴⁹Bilici, 2017, **a.g.k.**, 73.

³⁵⁰(http-8)

³⁵¹Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 37.

³⁵²Y. Sayın (2016). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım müzakereleri ve müzakere fasılları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19 (2), 41-62, 50.

- Tarama sonunda verilen rapor doğrultusunda aday ülkenin hazır olduğu kanaatine varılırsa geçilen müzakere aşaması olmak üzere iki etapta görüşülmesi hedeflenmiştir³⁵³.

Tez konusu ile büyük ölçüde bağlantılı olmasından dolayı bu başlıkta müzakere aşamasında gerçekleşen ve açılan vergilendirme faslına da değinilecektir. Vergilendirme faslı ile ilgili tarama aşaması 2006 senesinde gerçekleşmiş olup tarama sonu raporu 2007’de sunularak 2009 yılında vergilendirme faslının müzakere süreci başlamıştır³⁵⁴. Fasılın açılış kriteri olarak çeşitli ürünlere ilişkin ayrımcı vergilendirmenin önemli derecede azaltılmasına yönelik somut adımların atılması ve bu alanda mukimlik esasına dayalı ayrımcı vergilerin hızlı bir şekilde kaldırılmasına ilişkin aşamalar içeren Komisyonla üzerinde uzlaşılacak bir planın hazırlanması ve Komisyona sunulması belirlenmiştir³⁵⁵. Görüldüğü üzere açılış kriteri ayrımcı vergilendirmeye ilişkin olup KDV konusunda özel bir yükümlülük getirilmemiştir. Benzer şekilde üç adet de fasıl kapanış kriteri getirilmiş olup yalnızca tezin konusuna dahil olan KDV ile ilgili kısımlardan bahsedilecektir. Bu doğrultuda; ülkemizin KDV uyumlaştırılması yönünde önemli gelişmeler kaydedeceği ve kalan hususlarda AB müktesebatına tam uyumu hedefleyen detaylı bir takvim sunacağı, idari kapasitenin, merkezde ve vergi daireleri seviyesinde, vergi mevzuatını uygulamaya, vergileri toplamaya ve mükellefleri denetimde yeterli altyapıya sahip olacak şekilde hazır olması gerektiği ve son olarak özellikle KDV Bilgi Değişim Sistemi (VIES) ile ilgili yeterli gelişmişlik düzeyine ulaşılması hususlarına değinilmiştir³⁵⁶.

Yukarıda sayılan kriterlere baktığımızda KDV’de uyumlaştırmaya fazlaca önem verildiği ve AB’nin temel vergilendirme ilkelerinden birisi olan ayrımcı vergilendirme yasağı ile vergi uyumlaştırmasının birbirini tamamladığı açıktır³⁵⁷.

Bu bağlamda vergilendirme faslı açılarak vergilendirme konusunda AB kurumlarınca kabul edilmiş tüzük ve direktif gibi ortak düzenlemelerin Türk mevzuatına yani Türk vergi sistemine aktarılması yükümlülüğüne girilmiştir³⁵⁸. Diğer bir deyişle vergilendirme

³⁵³Bilici, 2017, **a.g.k.**, 75-77; Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 37.

³⁵⁴Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 37.

³⁵⁵[http-10: http://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html](http://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html) (Erişim Tarihi: 26.01.2023)

³⁵⁶(http-10)

³⁵⁷Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 38

³⁵⁸Bilici, 2017, **a.g.k.**, 102.

faslı kapsamında Türkiye, KDV vergisinin uyumlaştırılması doğrultusunda bir yükümlülük zaruri hale gelmiştir. Bununla birlikte 2009 senesinde açılan vergilendirme faslı günümüzde hala sonuçlanmamıştır ve çalışmalara devam edilmektedir. Vergilendirme faslı ile önceki bölümlerde de geçen ABİHA'nın 113. maddesi uyarınca üye devletlerin bu alanda vergi mevzuatlarını uyumlaştırması öngörüldüğünden AB'ye üye olma amacı taşıyan ülkemizin KDV alanındaki mevzuatını AB ile uyumlaştırılması gerekir. Bu kapsamda ilgili uyumlaştırma yapılırken AB mevzuatlarındaki bağlayıcı düzenlemeleri ve söz konusu düzenlemeler ile getirilen asgari vergi oranlarını ve kurallarını göz önünde bulundurmalıdır.

3.2. AB Raporları ve Kalkınma Planları Çerçevesinde Türkiye'nin AB Müktesebatı ile KDV Uyumlaştırması

Avrupa Komisyonu, 1998 senesinden itibaren aday ülkelerin Kopenhag kriterlerine uyumu konusunda kaydettiği gelişmeleri yıllık olarak değerlendiren ülke raporları yayımlamakta olup ilgili raporlar Avrupa Komisyonu'nun görüş ve değerlendirmelerini yansıtan tek taraflı belge hüviyetine sahiptir³⁵⁹. Söz konusu raporların içeriğinde bir değişiklik olmamasına rağmen raporlar 1998-2004 arası "Türkiye Düzenli İlerleme Raporları", 2005-2014 arası "Türkiye ilerleme Raporları" ve 2015'ten günümüze kadar "Türkiye Raporları" adı altında yayımlanmaktadır. Ülkemizin, AB'ye tam üyelik konusunda yaptığı bütün çalışmaları ve katedilen gelişmeleri KDV de dahil olmak üzere ilgili raporlarda yer alır. Söz konusu raporların bağlayıcılığı bulunmayıp raporlar yalnızca gelişmeleri göstermek ve eksiklikleri meydana çıkarmak adına faydalıdır. Bu kapsamda mahiyetinde bir farklılık olmayan raporlar, adlandırılmalarına göre yalnızca KDV hususunda ve bahsedilmesi lüzumlu olduğu ölçüde incelenecektir.

3.2.1. 1998-2004 Türkiye Raporları

1998 tarihli Türkiye Düzenli İlerleme Raporu'nda vergilendirme başlığı altında yapılan açıklamalar bir paragraf hariç sadece KDV hakkında olup bu durum KDV'nin uyumlaştırılmasına büyük önem arz edildiğinin göstergesidir. Bu kapsamda raporda KDV ile bağlantılı olarak; Türkiye'nin 1985 yılında o dönemki adı ile Avrupa

³⁵⁹http-11: https://www.ab.gov.tr/46224_en.html (Erişim Tarihi: 08.02.2023)

Toplulukları yaklaşımına dayalı olarak sekiz farklı dolaylı verginin yerine geçen bir KDV sistemi devreye sokmasına rağmen özellikle istisnaların kapsamının oldukça geniş olması bakımından Topluluk KDV mevzuatından ayrıldığı, % 15'lik standart bir KDV oranına ek olarak % 1 oranında ihraç mallarına, % 8 oranında temel gıda ürünleri için lüks mallarda ise % 23 ve % 40 iki adet oranın geçerli olduğu, bazı istisnalarla ithal edilen malların Türkiye içerisinde uygulanan aynı orandan KDV'ye tabi olduğu, KDV mükelleflerinin Topluluk mevzuatının aksine KDVK'da ülkede yerleşik olmayan yabancı vergi mükelleflerine yönelik KDV iadesine imkan veren hükümlerin bulunmadığı ve Türkiye'nin bu türden bir vergi iadesi sistemi uygulamadığı için KDV'nin bahsi geçen yabancı vergi mükelleflerine ek maliyet getirdiği ve KDVK'nın çiftçiler ve küçük işletmeler için özel düzenlemeler içerdiği tespitleri yapılmış ve sonuç olarak Topluluk esaslı bir KDV sistemi uygulanması adına başlangıç yapılmasına rağmen bunu Topluluk hukuk sistemine daha uyumlu duruma getirmek için bazı temel alanlarda mühim çabalara ihtiyaç olduğu ve KDV oranları ve bazı ithalat için ek vergi alanında ayrımcılık yapmama ilkesine ait aykırılıkları kaldırmak için de çaba sarf edilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

1999 tarihli Türkiye Düzenli İlerleme Raporu'nda ise Türk KDV sisteminin her ne kadar Topluluk yaklaşımına dayalı olsa da çeşitli farkların mevcut olduğu tekrar belirtilmiş ve son rapordan bu yana KDV'ye yönelik ek bir uyum çalışması yapılmadığı ve KDV ile bağlantılı olarak ithal malların yurt içinde üretilen benzer ürünlerle aynı oranda vergilendirilmesinin sağlanmasına itina edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bununla birlikte Türkiye'nin uyguladığı ve içerisinde KDV'nin de olduğu dolaylı vergi sisteminin Topluluk vergi mevzuatı ile gelecekteki uyumlaştırılmada önemli bir hareket noktası olduğu ve fakat çeşitli düzenlemeler gerektiği ifade edilmiştir.

Türkiye'nin 1999 tarihli düzenli rapordan beri, muafiyetli ithalata ilişkin işlemlerin Topluluk kazanımları ile uyumlu hale getirilmesine yönelik 4503 sayılı Kanunla yapılan değişiklik hariç vergi mevzuatını Avrupa Toplulukları müktesebatı ile uyumlaştırmak için çok az gayret gösterdiğini vurgulayan 2000 tarihli Türkiye Düzenli İlerleme Raporu, özellikle KDV oranlarının uygulanması ve istisna tutulan işlemlerin kapsamı açısından KDV konusunda hala büyük bir uyumlaştırma gerektiğini belirtmiştir.

2002 tarihli Türkiye Düzenli İlerleme Raporu önceki raporların aksine dolaylı vergilerden birisi olan KDV'de önemli gelişmelerin olduğu tespitini yapmıştır. Rapora

bakıldığında belirli alanlarda çifte vergilendirmenin kaldırılarak AB mevzuatına uyum sağlandığı, %26'lık ve %40'lık oranların kaldırıldığı ve fakat uygulamaya yönelik gerekli düzenlemelerin yürürlüğe konmadığı belirtilmiştir.

2004 tarihli Türkiye Düzenli İlerleme Raporunda, dolaylı vergilendirmeye yönelik 1985 senesinde başlayan KDV uygulamasının devam ettiği ancak istisnaların kapsamı, indirimli oranlar ve daha birçok alanda uyum için daha çok çaba gerektiği vurgulanmıştır.

3.2.2. 2005-2014 Türkiye Raporları

2006 Türkiye İlerleme Raporunda Türkiye'nin yalnızca sınırlı bir ilerleme kaydettiği, KDV alanında kısmi uyumlaştırmanın gerçekleştirildiği ve mevzuattan farklı KDV uygulamalarının arasında istisnaların, özel düzenlemelerin ve indirimli oranlara ilişkin hükümlerin olduğu belirtilmiştir.

2007 ila 2011 ve 2013-2014 yılları arasında çıkartılan Türkiye İlerleme raporlarının ortak noktasının genel olarak Türk vergi sisteminde KDV'nin AB mevzuatına kısmen uyumlu olduğu bununla birlikte tam uyumun sağlanması için istisnaların, özel düzenlemelerin ve indirimli oranlara yönelik hükümlerin daha fazla uyumlaştırma gerektiği söylenebilir.

2012 tarihli Türkiye İlerleme Raporunda ise hiçbir ilerleme kaydedilmediği vurgulanmış ve hatta KDV konusunda, son derece düşük bir oran olan ve bir dizi mal ve hizmet için getirilen %1'lik oranın hem üçüncü KDV oranının getirilmesi hem de vergi yapısının AB mevzuatı ile uyumu bakımından ilerlemesini engelleyici bir hareket olduğu vurgulanmış ve yeniden istisnaların, özel düzenlemelerin ve indirimli oranların daha fazla uyumlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

3.2.3. 2015-2022 Türkiye Raporları

2015-2022 yılları arasında çıkartılan Türkiye Raporlarının hepsinin ortak noktası geniş bir ürün yelpazesinin %1 orana tabi tutulduğu ve KDV'nin AB mevzuatına tam olarak uyumlu olmayıp Türk KDV mevzuatının vergi yapısı, istisnalar, özel usuller ve indirimli oranların kapsamı bakımından AB müktesebatı ile daha fazla uyumlaştırılması gerektiğidir.

Sonuç olarak Türkiye hakkında ilk raporun çıktığı 1998 senesinden beri yani yaklaşık 25 senedir tekrar eden sorunlar günümüzde dahi çözülememiş olup vergi yapısı, istisnalar, özel usuller ve indirimli oranlar nezdinde devam etmektedir.

3.2.4. 10. ve 11. Kalkınma Planları ve KDV

Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan Kalkınma Planlarında temel olarak belirli konularda ülkemizin kalkınması ve gelişmesi için planlamalar yapılır. Bu doğrultuda 10. Kalkınma Planı'nda Türkiye'nin KDV ile ilgili temel hedefleri; mükellef, vergi sorumlusu, teslim yeri ve vergi matrahı tanımlarının AB hukuk sistemine uyumlu hale getirilerek KDV'nin yapısı ile ilgili uyumun sağlanması, AB hükümlerinde seyahat acentelerinin sunmuş oldukları hizmetlerin nasıl ve topluluk içerisinde hangi üye ülkede vergilendirileceği ile istisna uygulamasının hangi durumlarda geçerli olacağı hususlarının düzenlenmesine rağmen KDVK'da seyahat acenteleri genel hükümler çerçevesinde vergilendirildiğinden konu ile ilgili düzenlemelerin yapılması, AB, üye ülkeler arası teslimleri topluluk içi iktisap olarak kabul etmesine rağmen gümrük birliği üyesi ülkemizi üçüncü ülke olarak değerlendirerek varış yeri ilkesine göre vergilendirme prensibi uyguladığından tam üyelik ile birlikte KDVK'da bu hususta bir düzenleme yapılması, AB uygulamasında müşterek bahis, şans ve kumar oyunları KDV'den istisna edildiği ve buna yönelik hükümlerin uygulanması, AB bünyesinde yıllık cirosu 5.000 Euronun altında kalan işletmelerin küçük işletme sayılarak bu tür işletmelere vergi istisnaları sağlanmakta olup küçük işletmelere ilişkin istisnaların AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi, AB'de ikinci el mallar, sanat eserleri ve koleksiyon parçalarının nasıl vergilendirileceği hususunda özel düzenlemelere gidildiği ve bu nedenle KDVK'da da ikinci el mallar, sanat eserleri ve koleksiyon parçalarının tanımlarının yapılarak bu konularda istisnaların, indirim konusu yapılabilecek ve yapılamayacak hususların belirlenmesi gerektiği ve AB Direktifi uyarınca belirlenen KDV oranları ile ülkemizde uygulanan KDV oranlarının farklılık teşkil ettiği ve ülkemizde, AB hukuk sistemi ile uyumsuz bir şekilde bazı malların toptan ve perakende teslimlerinde farklı KDV oranları uygulandığından bunlara ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılması ve AB uygulamasında yatırım amaçlı altının

kullanımını teşvik etmek hedefiyle ülkemizde de bu nitelikteki altın yatırımlarına vergi muafiyeti³⁶⁰ getirildiği ifade edilmiştir³⁶¹.

10. Vergi Planında yer alan vergilerin yatırım, üretim, ihracat ve istihdamı destekleme hedefi doğrultusunda 11. Kalkınma Raporu Büyüme Odaklı Vergilendirme Raporunda, KDV konusunda gerçekleştirilmiş uygulamalar; tarımsal üretimin teşvikine yönelik yem ve gübrede KDV ile inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve indirilemeyen KDV'nin ertesi yılda iadesinin gerçekleştirilmesi için yatırımlarda stratejik olma zorunluluğu kaldırılmıştır, serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV'den istisna edilmiştir ve son olarak konut teslimlerindeki KDV oranında indirimle gidilmiştir³⁶².

Kalkınma Planlarına baktığımızda esasen ülkemizin AB'ye üye olma hedefine ilişkin de bir fikir sahibi olunabilir. Nitekim 2014-2018 yıllarını kapsayan Onuncu Kalkınma Planı'nda KDV'nin uyumlaştırılmasına yönelik birçok hükme yer verilmişken, 2019-2023 yılları arası KDV ile ilgili hiçbir planlama yapılmamış ve yalnızca uygulamaya konulan birtakım değişiklikler sıralanmıştır. Bununla birlikte Türkiye, tam üyelik hedefine doğru ilerleme gayesinde ise KDV'ye ilişkin gerekli uyumlaştırmayı gerçekleştirmelidir. Nitekim önceki bölümlerde bahsi geçtiği üzere KDV'nin içerisinde bulunduğu vergilendirme faslı dahil kapatılmamış fasıllara ilişkin mevzuat uyumlaştırması tamamlanmadan ülkemizin AB'ye üye devlet statüsü kazanması mümkün değildir.

3.3. Türk Vergi Sisteminde KDV ile Avrupa Birliği Sisteminde KDV'nin Karşılaştırılması

Her ne kadar mevcut halde Türkiye ile AB arasındaki müzakere sürecinin dondurulmasına karar verilmiş olsa da 11. Kalkınma Planı'nda da bahsedildiği üzere Türkiye'nin kalkınma dinamiklerine sağlıklı bir zemin oluşturmak adına uluslararası arenada gözlemlenen aksaklıklara ilişkin tedbirlerini alması, bölgesinde ve dünyada

³⁶⁰KDVK m.17/4, g hükmü uyarınca külçe altın teslimleri KDV'den muaftır.

³⁶¹Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı (2014). *Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara, 10.

³⁶²Kalkınma Bakanlığı (2018). *On Birinci Kalkınma Planı Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu*. Ankara, 41-43.

barışın güç kazanması ve paylaşılan refah için yapıcı uluslararası politika eşgüdümünün aktif ve sürükleyici bir üyesi olması esastır³⁶³.

Bu doğrultuda Türkiye'nin gelişmiş ülkelerle uyumlu bir ekonomik yapıya sahip olarak AB standartlarını yakalama doğrultusunda AB ile devam eden üyelik sürecinin ülkemiz vergi sisteminin şekillenmesinde önemli etkileri vardır³⁶⁴. Zira Türkiye, AB'ye tam üyelik yolunda mali sistemini ve elbette KDV uygulamasını topluluk mevzuatı ile uyumlu hale getirmelidir. Nitekim 2009 yılında açılıp hala sonuçlandırılmayan ve 16 numaralı fasıl olan vergilendirme faslının kapanış kriteri olarak KDV uyumlaştırmasının gerçekleştirilmesi gerektiği belirtilerek ülkemize, AB kurumlarınca oluşturulan KDV Direktifi gibi düzenlemelerin vergi sistemimize aktarılması yükümlülüğü verilmiştir.

Tezin konusu gereği Türk KDV sistemi ile AB KDV sistemini karşılaştırmadan ülkemizin KDV ile bağlantılı gerçekleştirmesi gereken birkaç hususa da değinmek gerekir. Bu kapsamda vergi adaleti açısından, toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergi oranının dolaylı vergilere nazaran daha fazla olması beklenirken KDV'nin nihai tüketici tarafından ödenmesi ve süreç boyunca kanuni mükelleflere bir yük getirmemesinden dolayı Türkiye'de vergi gelirleri arasındaki yerinin AB'ye nazaran oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bununla birlikte bunun tek sebebi KDV'nin bahsi geçen özellikleri değil vergi idaresinin denetiminin azlığından dolayı aslında payı daha yüksek olması gereken gelir vergisi ile kurumlar vergisinin yeterince etkin tahsil edilememesidir. Bu nedenle Türkiye'nin vergi adaletini sağlamak adına da KDV'nin arasında bulunduğu dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payını düşürmesi gerekir.

KDV'nin büyüme dostu bir vergi ve AB'ye üye ülkeler için önemli bir gelir kaynağı olması gibi özellikleri, indirilmiş vergi oranı uygulaması ve istisnalar nedeni ile ortak pazar yapısını ve ekonomik büyümeyi bozucu etkilere sebep olduğundan bazı üye devletler KDV sisteminde etkinliği arttırmaya yönelmekte ve bu doğrultuda KDV tabanının genişletilmesi için çalışmalar yapmaktadır³⁶⁵. Bu sebeple Türkiye, AB KDV sistemine uyumu için KDV'nin tabana yayılmasını sağlamak zorundadır.

³⁶³Kalkınma Bakanlığı, 2018, **a.g.k.**, 14.

³⁶⁴Kalkınma Bakanlığı, 2014, **a.g.k.**, 1-3.

³⁶⁵Kalkınma Bakanlığı, 2018, **a.g.k.**, 20.

Avrupa bölgesindeki devletlerin ekonomik güçleri göz önünde alındığında çoğunluğu daha yüksek gelire sahiptir ve daha yüksek gelire sahip olan ülkeler daha fazla KDV geliri elde etme şansına sahip olduğundan daha sıkı mali kurallara tabi olmanın, vergi idaresinin etkinliğinin ve gelişmiş yasal ve kurumsal ortama sahip olmanın KDV geliri elde etmede pozitif yönde etkisi vardır³⁶⁶. Bu nedenle gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye, KDV sistemini uyumlaştırırken yatırımları ülkemize çekmek adına hükümler getirmesi kalkınma hedeflerini gerçekleştirmede önemlidir. Örneğin 2007 senesinde AB'ye giren ve gelişmiş AB üye devletlerine nazaran Türkiye ile ekonomik ve sosyal olarak daha çok benzerlik gösteren Bulgaristan, KDV dahil vergi sisteminin genelinde uyumlaştırma yapmış ve yatırımları ülkeye çekmek adına vergi oranlarını düzenlemiştir³⁶⁷.

Önceki bölümlerde, KDVK çerçevesinde Türk KDV sistemi, KDV Direktifi hükümleri ve ABAD kararları uyarınca da AB KDV uygulaması aydınlatılmaya çalışılmıştır. Böylece son bölüme gelindiğinde gerek Türkiye gerek AB vergi sisteminde KDV'nin temel unsurlarına ilişkin açıklamalar yapıldığından bu başlık altında çeşitli hususlar bakımından Türk vergi sisteminde KDV ile AB sisteminde KDV'nin karşılaştırılması yapılabilecektir. Bu nedenle Türk KDV sistemi ve AB KDV uygulaması sırası ile; hukuk sistemleri, KDV'nin gelişimi ve KDV mevzuatları, konu, mükellef ve sorumlu, vergiyi doğuran olay, matrah, oranlar, indirimler, istisnalar ve çeşitli hususlar açısından karşılaştırılacaktır.

3.3.1. Hukuk sistemleri

Türkiye ile AB KDV mevzuatı ve uygulaması bakımından bir karşılaştırmaya geçmeden önce her iki hukuk sistemi arasındaki farklılığa diğer bir deyişle *sui generis* bir hukuk sistemi olan AB hukuk sisteminin olası bir Türkiye tam üyeliği halinde uygulanabilirliğine değinmek yerinde olacaktır.

Daha önce bahsi geçtiği üzere AB hukukunun en üst mahkemesi ABAD'dır. AB hukukunda Birlik hukuku ile üye devletlerin hukuku arasında bir işbirliği olsa da bir çatışma olması halinde AB hukuku, üye devletlerin hukukundan üstün olur. Bununla

³⁶⁶J. Sarmiento (2016). The determinants of value added tax revenues in the European Union. *European Journal Management Studies* 21 (2), 79-99, 81.

³⁶⁷E. Bahtiyar ve M. Taytak (2020). *Bulgaristan vergi sistemi*. A. Tekin ve E. N. Sağdıç (Ed.), *Vergi sistemleri: Seçilmiş ülke örnekleri içinde* (93-126). Londra: IJOPEC Publication. 122.

birlikte bir uluslararası organ olarak AB'nin belirli ilkeleri hariç kendisine özgü bir vergi politikasının olmaması sonucu üye ülkelere önceden tespit edilmiş koşullara uyumlu olarak vergi sistemlerine ilişkin hususlarda belirli ölçülerde serbesti tanır. Bu noktada uyumlaştırma çalışmaları yürüten AB ve üye ülkelerinde uyumlaştırma, mevzuatların tam anlamıyla benzer olması veya mevzuatların birleşmesi anlamına gelmez. Söz konusu durum gerek ABAD kararları gerek AB tarafından sunulan raporlarda tekrar tekrar vurgulanmıştır.

Nitekim devletin egemenliği ile birebir bağlantılı olan vergilendirme yetkisi AB organizasyonuna tam anlamıyla devredilmemekte ve KDV ile ilgili hususlar 2006/112/EC sayılı KDV Direktifi çerçevesinde çözümlenmektedir. Zira verginin devletlerin en önemli gelir kaynağı olması ve verginin doğası gereği üye devletlerin vergilendirme yetkisini tamamen devretmesi mümkün değildir.

Anayasamızda yer alan ilgili hükümler³⁶⁸ ve AB'nin vergi sistemi hakkında yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde Türkiye'nin AB'ye tam üye olması hukuk sistemimiz dolayısıyla mümkün değildir. Zira egemenlik hakkı, kaynağını Anayasadan almayan herhangi bir kişi tarafından kullanılamayacak ve bu hak yalnızca yetkili organlar aracılığı ile kullanılabilir. Nitekim AB üye ülkelerinin Anayasa veya ilgili mevzuatları incelendiğinde; egemenliğin devrini, AB hukukunun öncelikli uygulanmasını ve AB hukukunun önceliğini öngören çeşitli hükümlerin var olduğu görülür³⁶⁹. İkinci olarak yasama yetkisi sadece ve sadece TBMM'de olup bu yetki hiçbir surette devredilemez. Diğer yandan AB üye devletlerinin önceki bölümlerde bahsi geçen AB hukukunun üstünlüğü ilkesi uyarınca ulusal hukukları ile AB hukuku arasında bir çatışma olduğunda AB hukukunun esas alınacağı kuralına riayet etmek zorunda olması da Türkiye'nin mevcut Anayasamız ile AB'ye üye olamayacağının bir başka göstergesidir.

³⁶⁸Bu noktada 1982 Anayasasında yer alan çeşitli maddelere yer verilmelidir. Nitekim Anayasamızın 6. madde, 7. madde ve 73/3. fıkra hükümleri uyarınca:

“Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir.

Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır.

Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.

Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”.

³⁶⁹H. Günöğür (2017). *Avrupa Birliği hukuku*. (4. Baskı), Ankara: Rekmay Tanıtım, 56-98.

Bununla birlikte Türkiye'nin AB üyeliğinin Anayasamızın egemenlik hakkının bir ihlali olmadığını savunan görüşler de mevcuttur. Bu görüşler; AB Antlaşması'nın 50. maddesinde yer alan "Her üye devlet, kendi anayasal kurallarına uygun olarak Birlik'ten çekilmeye karar verebilir" hükmü nedeniyle vergilendirme yetkisinin esasen kayıtsız, şartsız, geri alınamayacak veya süresiz bir şekilde AB organlarına devredilmediği ve bu nedenle tam anlamıyla egemenliğin devrinden bahsedilemeyecek olup ortak bir kullanımdan bahsedilebileceği ve son olarak AB hukukunun üstünlüğü olsa dahi bu üstünlüğün sınırsız ve mutlak bir üstünlük olmadığıdır³⁷⁰. Bu doğrultuda AB vergi hukukunun, Konsey tarafından oybirliği ile alınan AB kararlarına uyumlu olmak şartı ile üye devletlere vergi sistemlerine karar vermede serbesti tanınması da yukarıdaki görüşlere hak verir niteliktedir.

3.3.2. KDV'nin gelişimi ve KDV mevzuatları

Öncelikle KDV'nin gelişimi bakımından Türkiye ile AB arasında hiçbir benzerlik olmadığı rahatlıkla söylenebilir³⁷¹. Nitekim KDV, vergi sistemimize 01/01/1985 tarihinde KDVK ile girmiştir. Ülkemizin KDV uygulamasına geçmesinde çeşitli faktörler etkili olmuştur. Bunlardan ilki ve hatta en etkilisi AB'de halihazırda mevcut olan KDV sistemini uyumlaştırma çerçevesinde Türk vergi sistemine entegre ederek bu sürecin tamamlanmasıdır. KDV'nin gelişiminde ortaya çıkan diğer bazı etkenler ise; o dönemde yürürlükte olan vergi çeşitlerinin dönemin vergi sistemine uyumlu olmaması, bu nedenle ekonomik hedeflere ulaşmanın güçleşmesi, ekonomik, mali ve sosyal gereklere uyumlu ve uygun bir vergi gerekliliğinin ortaya çıkması ve son olarak vergi sisteminin modern hale getirilmesi ve geliştirilmesi düşüncesidir.

Buna karşılık Türkiye'den yaklaşık 25 yıl önce KDV uygulamasına geçen AB'nin kurulduğu yıllarda yalnızca Fransa'ya özgü olmak ve günümüzdeki KDV ile önemli farklılıklara sahip olması kaydıyla KDV halihazırda uygulanmaktaydı. Bununla birlikte AB, farklı vergilerin uygulanmasının Birlik bütünlüğüne olan olumsuz etkileri nedeniyle ilk olarak Birinci Direktif ile üye ülkelerin ortak KDV uygulamasına geçmesine yönelik

³⁷⁰K. Başlar (2005). Avrupa Birliği'ne katılım sürecinde Türk Anayasası'nın uyumlaştırılması sorunu. <https://anayasa.gen.tr/baslar-ab-anayasa.pdf> (Erişim Tarihi: 30/03/2023), 1-19, 6-8.

³⁷¹Tek ortak nokta olarak, gerek yukarıda bahsi geçen KDVK Genel Gereğesinde gerek ise AB'de KDV'nin uygulanmaya başlanma nedeni olarak KDV'nin, harcamaların vergilendirilmesinde günümüzdeki en etkin vergi olarak kabul edilmesi gösterilebilir.

hükümler getirmiş ve ardından İkinci Direktif ile de ortak KDV sisteminin ilk hükümleri uygulamaya konulmuştur. Daha sonra Altıncı Direktif ile ortak KDV sistemi yerine oturtulmuş ve söz konusu Direktif, üzerinde yapılan değişiklikler sonrası KDV Direktifi yıllar boyu yapılan otuz civarı değişiklik ile günümüzdeki halini almıştır. Sonuç olarak KDV'nin gelişiminde ülkemizin AB KDV sistemini tam anlamıyla olmasa da iktisap ettiği buna karşılık AB KDV sisteminin yavaş yavaş oluşturularak günümüzdeki halini aldığı söylenebilir.

KDV'ye ilişkin hükümlerin yer aldığı mevzuatlar³⁷² ise farklı nitelikleri yanında çeşitli benzerliklere de haizdir. Öncelikle hüküm sayısı göz önünde bulundurulduğunda KDV Direktifinin KDVK'ya nazaran daha kazuistik bir şekilde düzenlendiği söylenebilir³⁷³. Bununla birlikte böyle bir düzenleme metodunun altında AB kanun koyucusu tarafından KDV mevzuatını hazırlayan üye devletlere, KDV Direktifi yanında kendi hukuki özelliklerini de harmanlama şansı vermesidir. Zira önceki bölümlerde de görüldüğü üzere KDV Direktifi üye devletlere bol miktarda takdir yetkisi bırakan hükümlere sahiptir. Böylece AB KDV sistemi, KDV Direktifi ile öngörülen kurallara uygun olması şartı ile üye ülkelere KDV uygulamasını dizayn etmede serbesti sağlar.

KDVK ile KDV Direktifi arasında benzer bir sistematik de mevcuttur. Gerçekten de her iki mevzuatta da KDV'nin konusuna, mükellefe, indirimlere, istisnalara ve daha birçok ortak hususa ilişkin düzenlemeler yer alır. Nitekim daha önceki kısımda bahsi geçen Türkiye hakkındaki AB raporlarında da KDVK ile KDV Direktifine benzer bir vergi sistemi oluşturulduğu ifade edilmiştir. Elbette KDVK'da, ülkemizin uyumlaştırma çerçevesinde belirlenen sınırların dışarısında olduğu farklı kurallar da mevcut olup olası bir AB üyeliği için bu farklılıkların giderilmesi gerekir.

3.3.3. Konu

KDVK uyarınca Türk vergi sisteminde KDV'nin konusu, Türkiye'de yapılmak şartı ile; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve son olarak mevzuatta tek

³⁷²Türk vergi sisteminde KDV hükümleri, 25/10/1984 tarihinde kabul edilen ve 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak 01/01/1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDVK'da düzenlenmiştir. AB vergi sisteminde ise KDV hakkındaki düzenlemeler, 2006/112/EC sayılı KDV sistemi hakkında Konsey Direktifi ile 28/11/2006 tarihinde kabul edilerek 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

³⁷³KDVK, 63 maddeye haizken KDV Direktifinde 400'den fazla hüküm bulunmaktadır.

tek sayılmış çeşitli faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. Buna karşılık KDV Direktifi uyarınca AB’de; mükellef tarafından bir üye devletin bölgesi dahilinde bedel karşılığı yapılan mal teslimleri, Direktifte sayılan belirli mükellefler tarafından veya durumların gerçekleşmesi halinde meydana gelen ve üye devlet sınırları içerisinde olan Topluluk içi mal edinimleri, mükellef tarafından herhangi bir üye devletin bölgesinde bedel karşılığı yapılan hizmet ifaları ve son olarak mal ithalatı olmak üzere dört farklı işlem KDV’ye konu olur.

KDVK uyarınca verginin konusuna giren işlemlerin Türkiye’de yapılma şartı vardır. Bu şart; malların teslim esnasında Türkiye’de bulunmasını, hizmetin Türkiye’de gerçekleştirilmesini veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını kapsar. Bahsi geçen hususta KDV Direktifi ise KDVK’ya benzer şekilde verginin konusuna giren işlemlerin herhangi bir üye devletin bölgesi dahilinde yapılma şartını aramıştır. Böylece her iki sistemde de mükellefin tabiiyetinin bir önemi bulunmayıp Türk vergi sisteminde Türkiye’de yapılan, AB vergi sisteminde ise AB bölgesinde yapılan sayılmış işlemler KDV’nin konusuna girer. Mevcut halde AB mevzuatına göre üçüncü ülke konumunda bulunan ülkemiz tam üyelik halinde Birlik bölgesi kapsamına dahil olacaktır.

Her iki sistemde, ithalatın KDV konusuna dahil olması açısından yapılacak bir incelemede ise kural olarak ihracat için satılan mallar ve yurtdışındaki müşterilere satılan hizmetler KDV’ye konu olmasa da Avrupa pazarında, AB dışındaki satıcıların eşit şartlarda rekabet edebilmeleri ve AB içerisindeki üreticiler için adil bir sistem oluşturabilmek adına ithalatın vergilendirildiği görülür³⁷⁴. Nitekim bu konuda Türk vergi sisteminde de ihracat değil ithalat KDV konusu kapsamındadır.

Yine oldukça benzer şekilde hem KDVK hem de KDV Direktifi, KDV konusunun belirlenmesi oldukça mühim olduğu için ayrıntılı tanımlamalar verme yoluna gitmiştir. Bu kapsamda Türk kanun koyucusu teslim, hizmet, teslim sayılan haller ve hizmet sayılan hallere ayrı maddelerde yer vererek uygulamaya yönelik açıklık getirmiştir. KDV Direktifi de AB’de KDV konusunu oluşturan; mal teslimini, hizmet ifasını, Topluluk içi mal edinimini ve mal ithalatını teker teker tanımlamıştır. KDV Direktifi, mal teslimini tanımladıktan sonraki fıkrada sayılan işlemlerin de mal teslimi olarak kabul edileceğini belirtmiştir. Bu düzenleme ise KDVK’daki teslim sayılan haller düzenlemesine oldukça

³⁷⁴(http-6).

benzemekte olup söz konusu durum ile her iki mevzuatın da KDV konusu kapsamında son derece yakın bir sistematığe ve hükümlere sahip olduğuna işaretir.

Böylece bakıldığında KDVK Gerekçesinde de belirtildiği üzere kanun koyucu, KDV'nin konusuna giren işlemler ile söz konusu işlemlerin özelliklerini belirlerken, KDV teorisi yanında ortak pazar Konsey Direktiflerinin ve ortak pazar üye devletlerinin uygulamalarını göz önünde tuttuğu ve fakat bazı hususlarda Türkiye şartlarına uygun hükümler getirdiği söylenebilir³⁷⁵. Nitekim böyle bir yaklaşım oldukça doğaldır. Zira daha önce bahsi geçtiği üzere uyumlaştırma tam anlamıyla bir benzeşme değildir ve ülkemizin AB'ye nazaran sahip olduğu farklı ekonomik, sosyal ve siyasi gerçekler ışığında hukuk sistemimize özgü KDV konusu belirlemesi doğal karşılanmalıdır. Gerçekten de ülkemizin KDV Direktifinde olduğu gibi Topluluk içi mal edinimlerini KDV konusuna alması mümkün olmayıp Türkiye halihazırda KDV Direktifinde “üçüncü ülke” kategorisine girmektedir.

3.3.4. Mükellef

VUK uyarınca mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. KDV Direktifinde ise mükellef, faaliyetin amacı veya sonucu ne olursa olsun herhangi bir ekonomik faaliyeti, herhangi bir yerde bağımsız olarak gerçekleştiren kişi olarak karşımıza çıkar. Böylece KDV Direktifi, mükellef sıfatına kişinin faaliyeti sonucu elde ettiği kazancın hangi statüye gireceğini göz önünde bulundurmadan ekonomik hayatın gerçeklerini esas alan bir yaklaşım sunarak KDV mükellefini Türk mevzuatının aksine şekli ve maddi ödevleri yerine getiren değil ekonomik faaliyet yürüten bir kişi olarak düzenlenmiştir³⁷⁶. Gerçekten de ABAD kararlarında da gözüktüğü üzere AB KDV mükellefiyetinde ekonomik faaliyetin bağımsızlığı öne çıkarılmıştır.

Buna karşılık her iki vergi sisteminde de kanuni mükellefler, devletin tahsildarı olma özelliğine haizdir. Nitekim Divan kararları uyarınca da KDV'nin harcamalar üzerinden alınan bir vergi olarak nihai tüketici tarafından karşılanıyor olsa bile satıcıların KDV ödemekle yükümlü olduğu³⁷⁷ ve KDV alanında satıcıların devlet adına ve kamu maliyesi

³⁷⁵(http-4), 323.

³⁷⁶Oral, 2018, **a.g.k.**, 139-142.

³⁷⁷*Banca popolare di Cremona*, C-475/03 sayılı ve 03/10/2006 tarihli karar.

yararına vergi toplayıcısı olarak hareket ettikleri ifade edilmiştir³⁷⁸. Böylece gerek Türk gerek AB vergi sisteminde vergi yükü fiili mükellefler üzerindedir.

Vergi alacağını güvence altına almak adına Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, KDVK'nın 9. maddesi ile verilen işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisinin, ülkemizin AB tam üyeliği halinde durumuna kısaca değinmek gerekir. Zira söz konusu yetki ile esasen KDV yükü yer değiştirir ve mükellef, KDV Direktifince öngörülen tanımın dışına çıkabilir. Buna karşılık önceki bölümlerde bahsi geçtiği üzere KDV Direktifi ve ABAD kararları uyarınca, üye devletlerin KDV'nin doğru bir şekilde toplanmasını sağlamak ve vergi kaçakçılığının önüne geçebilmek adına gerekli yükümlülükler uygulayabileceği ve Direktifin söz konusu yükümlülükleri belirtmeyerek üye ülkelere serbesti tanıdığı hüküm altına alınmıştır. Bu yönden ilgili madde hükmünün vergi alacağını güvence altına almak, AB vergi sistemindeki ifadesi ile verginin doğru bir şekilde tahsilini sağlamak ve vergi kaçakçılığını engellemek üzere konulduğu için ülkemizin tam üyeliği halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkinin kullanımının devam edeceği söylenebilir.

3.3.5. Vergiyi doğuran olay

KDVK vergiyi doğuran olayı; mal teslimi, hizmet ifası, ithalat ve daha birçok işlem için tek tek saymak suretiyle düzenlemiştir. Benzer şekilde KDV Direktifinde de vergiyi doğuran olay; verginin konusuna giren mal teslimi, hizmet ifası, Topluluk içi mal edinimi ve ithalat işlemlerine göre belirlenmiştir.

Hem KDVK hem de KDV Direktifi mal teslimi ve hizmet ifası için vergiyi doğuran olayın, mal teslimi veya hizmet ifası yapılması halinde ortaya çıkacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde her iki mevzuatta da mal teslimi veya hizmet ifası için verilen belgelerdeki sınırlı bir bedel üzerinden de vergiyi doğuran olayın meydana gelebileceği düzenlenmiştir.

Her iki vergi sisteminin bir diğer ortak noktası da vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi adına işlemin yapıldığı esnada herhangi bir bedel alınmasının zorunlu olmamasıdır. Zira KDVK ve KDV Direktifi böyle bir unsurun varlığına işaret edecek

³⁷⁸Balocchi, C-10/92 sayılı ve 20/10/1993 tarihli karar.

maddeler düzenlememiştir. Buna karşılık bahsi geçen mevzuatların vergiyi doğuran olay nezdinde tamamen aynı düzenlendiği söylenemez. Örneğin ithalatta vergiyi doğuran olay, Türk vergi sisteminde Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile doğacağı düzenlenmişken AB vergi sisteminde mallar ithal edildiğinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir.

3.3.6. Matrah

Gerek KDVK gerek KDV Direktifine göre matrah, yapılan işlemin mahiyetine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Örneğin KDVK, mal teslimi ve hizmet ifasında matrahın ilgili işlemlerin karşılığını oluşturan bedel olduğunu belirtmiş ve bedelin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne şekilde olursa olsun alınan veya bu kişiler tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerlerin toplamı olduğunu belirtmiştir. KDV Direktifi de benzer şekilde mal teslimi ve hizmet ifalarında matrahın, istisnalar saklı kalmak ve satışın fiyatıyla bağlantılı sübvansiyonlar da dahil satıcının yaptığı satış karşılığında, alıcıdan veya üçüncü bir taraftan elde ettiği veya edeceği bedeli oluşturan her unsuru içereceğini düzenlemiştir. Bu durumda matrahı oluşturan bedel, mükellefin gerçekleştirdiği işlemler üzerinden fiilen aldığı, önceden belirlenemeyen ve maddi bir değer verilebilecek bedel olmalıdır. Böylece her iki sistemde de mal teslimi ve hizmet ifalarında matrahın yakın ve özellikle bedelin hesaplanması ve parasal bir karşılığı oluşturması bakımından özdeş olarak düzenlendiği görülebilir.

Her iki vergi sisteminde bir diğer ortak nokta da uygulamaya açıklık getirmek adına matraha dahil olan ve olmayan unsurlara yer verilmesidir. Hesaplanan KDV'nin matraha dahil edilmemesi gibi bazı noktalarda benzer unsurlara değinilmesine rağmen matraha dahil olan ve dahil olmayan unsurlarda farklı hükümler getiren KDVK'nın uyumlaştırma kapsamında gerekli düzenlemeleri yapması gerekir.

Son olarak KDVK uyarınca uluslararası yük ve yolcu taşımalarında ve bazı işlemlerde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen matrahı tespit etme yetkisinin niteliği AB üyeliği halinde bir soru işaretidir. Söz konusu hükmün KDV Direktifinde belirtilen kaçakçılığı

önleme amacını taşımadığı göz önünde bulundurulduğunda üye devletin, bir kurumuna böyle bir yetkiyi tesis etmesi AB hukuku ile çatışabileceği için buna yönelik bir çalışma da gerçekleştirilmelidir.

3.3.7. Oranlar

KDV oranı, Türk vergi sisteminde vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiş ve fakat Cumhurbaşkanına verilen KDV oranını dört katına kadar arttırma ve %1'e kadar indirme yetkisi ile mevcut halde %1 (I sayılı liste), %8 (II sayılı liste) ve %18'lik (I sayılı ve II sayılı liste dışarısında kalanlar) üç farklı vergi oranı yürürlüktedir. Buna karşın KDV Direktifinde yapılan son değişiklikler uyarınca AB üye devletleri %15'ten az olmayan standart oran, KDV Direktifi Ek III listesinde yer alan 24 farklı ürüne uygulanabilecek ve fakat %5'ten az olmayacak iki adet indirimli oran ve son olarak bu iki indirimli orana ek olarak bahsi geçen listede yer alan ve %5'ten az olarak belirlenebilecek mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacaktır.

Böylece AB düzenlemelerine göre standart KDV oranı en az %15 olarak belirlenmiş ve üye devletlere bu konuda takdir yetkisi verilmişken Türkiye'de bu oran %18'dir. KDV Direktifine göre standart oranın en az %15 olacağını düzenlemesinin yanında AB üye ülkelerinin KDV oranı ortalaması %21 olarak ortaya çıkmıştır³⁷⁹. Böylece Türkiye'nin AB'ye üyeliği kapsamında vergi uyumlaştırması konusunda mevcut standart oranı yasal sınırlar dahilinde kalacaktır. İndirimli oranlar konusunda da ülkemizin KDV sisteminin oranlar temelinde AB uyumlaştırmasının sağlandığı söylenebilir. Zira Türkiye, KDV Direktifine uygun olarak %5'ten az olmayan ve %5'ten az olan birer adet indirimli oran uygulamaktadır. Buna karşın uygulanan indirimli oranlara tabi olan mal teslimleri ve hizmet ifaları noktasında KDVK I ve II sayılı liste ile KDV Direktifi Ek III listesi arasında farklılıklar bulunmakta olup ülkemizin indirimli oranların belirlendiği listeleri AB KDV sistemine göre uyumlaştırması gerekir.

Oranlar konusunda benzer bir yapıya sahip olmamızın önemi Divan kararlarında da defalarca bahsi geçen ve AB uygulamasında oldukça önem verilen vergi tarafsızlığını sağlamada da kendisini gösterir. Nitekim AB içerisinde farklı oranlar uygulanır ise daha

³⁷⁹[http-12: https://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe/#:~:text=The%20EU's%20average%20standard%20VAT,way%20of%20raising%20tax%20revenue.](http://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe/#:~:text=The%20EU's%20average%20standard%20VAT,way%20of%20raising%20tax%20revenue.) (Erişim Tarihi: 21.01.2023)

düşük KDV oranı uygulayan ülkede sunulan mal veya hizmetin bedeli de daha düşük olacağı için haksız rekabet ortaya çıkabilir³⁸⁰.

Oranlar konusunda bir diğer ortak nokta, AB genelinde KDV oranlarının ülkemiz uygulamasına benzer şekilde farklı mal grupları üzerine farklı oranlarda uygulanmasıdır³⁸¹. Benzer şekilde her AB ülkesinde KDV Direktifinin üye devletlere sağladığı serbesti dolayısıyla KDV oranları farklıdır ve bu oran AB ülkelerinde giderek tırmanmaktadır. Bunun sebebi olarak yıllar içerisinde kamu gelirlerini arttırmanın kolay yolu olarak KDV görülmüş ve hemen hemen her AB ülkesinde KDV oranlarının yükseldiği tespit edilmiştir³⁸².

KDV Direktifinin 104. maddesine baktığımızda; Avusturya'nın belirli komünleri, Portekiz'in otonom bölgeleri ile Lizbon çevresindeki köprü ücretleri ve Yunanistan'ın aralarında oldukça turistik olan Midilli ve Sakız adalarının da bulunduğu çeşitli adalar için farklı oranlar uygulanabileceği öngörülmüştür. Bu kapsamda Türkiye'nin olası üyeliği halinde turistik bölgelerimize olan cazibeyi arttırabilmek adına KDV Direktifine bu yönde bir hüküm eklemek ülkemiz açısından oldukça faydalı olacaktır. Nitekim KDV oranlarının düşük tutulması sağlanarak bu durum fiyatlara yansıtılırsa gerek yerli gerek yabancı turistler açısından ülkemizin turizmine yönelik cazibe artacaktır.

Sonuç olarak ülkemiz KDV oranları ile AB'nin yapılan son değişiklikler ile öngördüğü KDV oranı yapısı oldukça benzerdir. Bu nedenle önceki bölümlerde de yer alan AB'nin Türkiye hakkında yayınladığı raporlarda yer alan oranlar açısından daha fazla uyumlaştırma gerektiği hususu mevcut halde büyük oranda giderilmiş gözükmektedir. Elbette indirimli oranların uygulanabileceği listelerde yer alan işlemler arasında farklılıkların olduğu unutulmamalıdır.

3.3.8. İndirimler

İndirim mekanizması, her iki vergi sistemi açısından da aynı amaca hizmet etmekte olup bu amaç, vergi yükünü dağıtarak vergiye ulaşmak ve Divan kararlarında sıklıkla belirtildiği üzere KDV'de tarafsızlığı sağlamaktır. Yine her iki sistemde de indirim

³⁸⁰Kabakçı Karadeniz, 2013, **a.g.k.**, 268.

³⁸¹Kalkınma Bakanlığı, 2018, **a.g.k.**, 16.

³⁸²Kowal ve Przekota, 2021, **a.g.k.**, 13.

mekanizması kısaca mükellefin satın alma işlemi esansında ödediği KDV'yi indirmesi ile hesaplanarak benzer bir şekilde uygulanır. Hem ülkemiz hem de AB KDV sisteminde ortak olan diğer noktalar; belirli koşullar altında mükelleflerin indirim konusundaki hakları devretmeyip iade alabilecek olması, her iki sistemde de mevzuata uygun bir şekilde düzenlenmiş fatura ve belge ile indirim hakkının kullanılabilir olması ve KDV Direktifinde “nisbi indirim” olarak geçen ve indirilebilen işlemler ile indirilemeyen işlemlerin bir arada bulunması halinde indirim hakkının yalnızca indirilebilecek işlemlerde kullanılabilmesi anlamını taşıyan sistemin KDVK'da da bulunmasıdır. Benzer şekilde KDV indirimine konu olabilme açısından hem KDVK hem de KDV Direktifi teslim edilen malların veya ifa edilen hizmetlerin kişisel tüketim amaçlı kullanılmaması şartını getirmiştir³⁸³.

Hem Türkiye hem de AB KDV uygulamasında indirilebilecek KDV ilgili mevzuatlarda teker teker sayılmıştır. İndirilebilecek KDV'ye baktığımızda her iki mevzuatta da birbirine benzer ve farklı hükümlere yer verildiği görülür. Örneğin her iki KDV uygulamasında da mükellefin kendisine yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile mal ithalatı dolayısıyla ödenen KDV indirilebilecektir. Buna karşın her iki mevzuatta da indirilebilecek KDV'lerde farklılıklar da bulunmaktadır. Bu nedenle ülkemizin indirimler konusunda uyumlaştırma eksikliği vardır ve AB tam üyeliği hedefi olan ülkemizin yasa koyucularının bu konuda gereken adımları atması gerekir.

İthalat işlemlerinde KDV indirim konusunda uygulamada farklılıklar söz konusu olup Türk mevzuatı uyarınca KDV'nin indirilebilmesi için KDV'nin halihazırda ödenmiş olması zorunlu³⁸⁴ iken Direktifin 168, e maddesi uyarınca KDV indirim hakkının kullanılabilmesi için önceden ödenmiş olma zorunluluğu yoktur ve AB uygulamasında ithalatta ortaya çıkan KDV'nin ödenmiş olup olmadığı dikkate alınmaksızın indirim hakkı doğmuş olur³⁸⁵. Gerçekten de Divan *Véleclair* kararında³⁸⁶, KDV'de indirim hakkının kullanılmasının verginin ödenmiş olmasına bağlanması istenseydi bunun açık ve net olarak düzenleneceğini belirtmiştir.

³⁸³Oral, 2018, **a.g.k.**, 144.

³⁸⁴KDVK'nın 29. maddesinde ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'nin indirilebileceği düzenlenmiştir.

³⁸⁵Oral, 2018, **a.g.k.**, 153-155.

³⁸⁶C-414/10 sayılı 29/03/2012 tarihli karar.

Türk uygulaması ile AB uygulaması arasındaki bir diğer önemli fark ise Türk KDV sisteminde istisnalar hariç genel kuralın ileriki döneme devreden KDV'nin belirli işlemler haricinde iade alınmaması iken AB KDV sisteminde herhangi bir istisnaya tabi olmaksızın koşulları karşılandığı sürece bir sonraki döneme devrolunan KDV'nin iade alınabilme hakkının olmasıdır³⁸⁷. Nitekim Kalkınma Bakanlığı'nın hazırladığı rapora göre Türkiye, devreden KDV ve diğer birkaç hususu³⁸⁸ dikkatlice gözden geçirilmelidir³⁸⁹.

KDVK uyarınca indirim hakkından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılını aşmamak üzere belgelerin kanuni deftere kaydedildiği dönemde yararlanılabilmesi kuralı ülkemizde katı bir şekilde uygulanırken AB'de indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içerisinde kullanılması gerekirse de ABAD kararları uyarınca bu kuralın mükellefin indirim hakkını engellemeyecek şekilde uygulanması gerektiği belirtilmiştir³⁹⁰.

Son olarak AB KDV sisteminde indirilemeyecek KDV'yi belirleme yetkisi Avrupa Konseyi'ne verilmiş ve üye devletlerin KDV Komitesi'ne danışarak ekonomik durumuna bağlı olarak belirli malların indirim sistemi dışarısında tutulabileceği belirlenmiştir. Bu kapsamda halihazırda KDVK'da indirilemeyecek vergiler yer almaktadır ve Türkiye, Avrupa Konseyi'nin belirlediği indirilemeyecek vergilerden birisi değilse KDVK'da yer alan listeyi değiştirmeli veya kapsam dışında kalanlar için KDV Komitesi'ne danışmalıdır.

3.3.9. İstisnalar

Öncelikle istisnalar konusuna olası bir tam üyelik durumunda üzerinde önemle durulmasında fayda vardır. Zira istisnaların olduğu yerde KDV, amaçlandığı gibi nihai tüketim üzerinden alınan bir vergi olma özelliğini kaybeder³⁹¹. Keza istisnaların uygulama alanının geniş tutulması KDV'nin harcamalar üzerinden alınan genel bir vergi

³⁸⁷C. İnaltong (2017). *Katma değer vergisi uygulamaları, sorunlar ve çözüm önerileri*. Doktora Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 63.

³⁸⁸Raporda belirtilen ve gözden geçirilmesi gereken diğer unsurlar; indirimli oranlar, kısmi ve tam istisna uygulamaları, vergi esneklikleri ile istisna ve muafiyet uygulamalarıdır.

³⁸⁹Kalkınma Bakanlığı, 2018, **a.g.k.**, 54.

³⁹⁰Oral, 2018, **a.g.k.**, 153.

³⁹¹Avrupa Komisyonu (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*, 14.

olma özelliğine set vurduğu gibi diğer yandan vergi matrahının da aşınmasına sebep olur³⁹².

İstisnaların genel yapısına baktığımızda Türk vergi sisteminde KDV ile AB KDV sistemindeki istisna yapısının çeşitli noktalarda uyumlu olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin, her ne kadar muafiyet ve istisna kavramları farklı içeriklere haiz olsa da³⁹³ KDV Direktifinde “exemptions” olarak ifade edilen istisnalar terimi, hem “muafiyet” hem de “istisna” terimlerinin her ikisini birden ifade etmek için kullanılmış ve AB düzenlemesine paralel olarak KDVK’da da vergi muafiyetleri, vergi istisnası başlığı altında toplanmıştır³⁹⁴.

Buna karşın iki vergi sistemi arasında istisnalara ilişkin farklılıklar da vardır. Nitekim gerek AB raporları gerek Kalkınma Bakanlığı’na hazırlanan raporlarda istisnalara yönelik uyumlaştırmada eksikliklerin olduğu tekrar tekrar vurgulanmıştır. Bu farklılıkların temelinde Türkiye ile AB üye ülkeleri arasında sosyal, ekonomik ve politik açılardan çok sayıda çeşitli değişken olması vardır. Bununla birlikte böyle bir gerekçe sunulurken KDV uyumlaştırmasından kaçınılamayacağı için Türk yasa koyucusu tarafından gerekli düzenlemeler gerçekleştirilmelidir.

Bu kapsamda bahsedilebilecek farklılıklardan ilki, KDVK 11 ila 19. maddeleri arası 7 başlık altında istisnalara ilişkin hükümlere yer vermişken KDV Direktifi istisnalara 35 madde ve bu maddelerde 9 farklı istisnaya yer vermiştir. Her ne kadar her iki mevzuatta da ithalata ve taşımacılığa ilişkin istisnalar gibi ortak istisnalar yer alsın da istisnaların kapsamı ve niteliği değişiklik gösterir. Söz konusu duruma yukarıdaki paragrafta değinildiği üzere AB raporlarında ve Kalkınma Planlarında da dikkat çekilmiştir.

Vergi sistemleri arasındaki bir diğer farklılık, Türk vergi sisteminde ekonomik ve askeri amaçlı ve kamu kurumlarına yönelik istisnalar ön plana çıkarılmışken AB, KDV istisnaları hususunda kamu-özel kuruluş ayırımına gitmeksizin istisnaların konusuna yönelik istisnalar dikkat çeker³⁹⁵. Gerçekten de ABAD’ın *Commission v. Netherlands*

³⁹²Ekmen, 2018, **a.g.k.**, 102.

³⁹³Vergi muafiyeti, mükellefleri; vergi istisnası, vergi konularını vergiden hariç tutar.

³⁹⁴Kızıltoprak, 2015, **a.g.k.**, 53.

³⁹⁵N. Bilici (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye Mali Yardımlar, Vergilendirme*. (6.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları, s.150’den aktaran D. Keşmir (2016). Avrupa Birliği yolunda Türk vergi mevzuatının uyumlaştırılması. B. Kaçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik* içinde (36-44). İstanbul: Günce Yayıncılık, 40; Keşmir, 2016, **a.g.k.**, 40.

kararında³⁹⁶ kamu hukukuna tabi kurumların, yürüttükleri bütün faaliyetler açısından otomatik olarak muafiyete sahip olmadıkları, yalnızca kamu kurumu olarak belirli görevlerinin bir parçasını oluşturan faaliyetler açısından istisna tutulduklarını belirtmiştir. Zira AB’de kamu kurumlarına yönelik istisnanın uygulanabilmesi için iki şart öngörülmüştür ve bunlardan ilki faaliyetlerin kamu hukukuna tabi bir kurum tarafından yürütülmesi ikincisi ise bu kurumun bir kamu kurumu olarak hareket etmesidir³⁹⁷. İlk koşula ilişkin olarak ayrıca Divan *Saudaçor* kararında³⁹⁸, kamu idaresinin bir parçası olmamakla birlikte idarenin yetkisine dahil olan çeşitli faaliyetleri bağımsız olarak gerçekleştiren bir kişinin kamu hukukuna tabi bir organ olarak değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir. Türk KDV sisteminin istisnalarda, ekonomik ve askeri amaçlara yöneldiği KDVK’nın “araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna” başlıklı 13. maddesinden anlaşılabilir. Nitekim söz konusu maddede bahsi geçen işlemler oldukça geniş istisnalara tabi tutulmuştur.

Yukarıda bahsi geçtiği üzere KDVK, uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak üzere KDV’ye ilişkin istisnaların yalnızca KDVK’da düzenlenebileceğini belirtmiştir. Bu husus ile bağlantılı şekilde ABAD ise kararlarında, belirli işlemlerin KDV’den istisna olmasının ulusal hukuka bırakılamayacağını düzenlemiştir. Böylece istisnalara ilişkin hükümler getiren uluslararası antlaşmalara açık kapı bırakan KDVK’nın AB ile uyumlaştırma konusunda kolaylık sağladığı açıktır. Nitekim AB KDV sisteminde istisnalara dahil olan işlemler yalnızca AB kanun koyucusu tarafından belirlenebilir.

Sonuç olarak evvelki bölümlerde yer alan ve ülkemiz hakkında AB tarafından hazırlanan raporların başlangıcından itibaren devam eden istisnalar üzerinde uyumlaştırma sorunu günümüzde devam etmektedir. Eğer Türkiye bir gün AB ülkesi olmak amacı taşıyor ise uzun zamandır devam eden istisnalara ilişkin uyumlaştırma sorununun çözümlenerek KDVK’da yer alan kuralların KDV Direktifine uyumlaştırılması gerekir.

³⁹⁶C-235/85 sayılı ve 26/03/1987 tarihli karar.

³⁹⁷*Ayuntamiento de Sevilla*, C-202/90 sayılı ve 25/07/1991 tarihli karar.

³⁹⁸C-174/14 sayılı ve 29/10/2015 tarihli karar.

3.3.10. Diğer hususlar

Genel kural olarak KDVK uyarınca, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık veya üçer aylık dönemleri vergilendirme dönemleri olarak belirlenebilir. Vergilendirme dönemine ilişkin söz konusu genel kuralın yanında özel vergilendirme dönemleri de öngörülmüştür. KDV Direktifi ise vergi dönemi için üye ülkelere takdir yetkisi vermiş ve söz konusu dönemin bir, iki veya üç ay olarak ve bir yılı aşmamak kaydıyla üye devletler tarafından belirlenebileceğini düzenlemiştir. Böylece vergilendirme dönemi konusunda ülkemiz kuralları ile AB düzenlemeleri uyum içerisindedir.

İki vergi sistemi arasındaki bir diğer ortak nokta mükelleflerin gerekli bilgileri içeren KDV beyannamesini ibraz edecek olmasıdır. KDV Direktifi uyarınca üye devletler, vergi beyannamesinin elektronik araçlar ile beyan edilebilmesine izin verebileceği gibi zorunlu da tutabilir. AB vergi hukukunda KDV beyannamesi verme süresi üye devletler tarafından belirlenecek olup bu sürenin vergi döneminin bitiminden sonra iki ayı aşmayacak şekilde tespiti gerekir. Ülkemiz uygulamasında KDV beyanı, elektronik beyan olarak izleyen ayın 28'ine kadar verilip ödenebileceği için AB vergi sistemine uygundur.

Son olarak Türk vergi sistemi ile AB vergi sistemi arasındaki diğer bazı benzer uygulamalar; her iki sistemde de mükellefin faaliyetinin ne zaman başladığını, değiştiğini veya sona erdiğini bildirmesi zorunluluğu, fatura düzenleme mecburiyeti ve faturalarda belirli şekil şartlarının karşılanması gerekliliği ve mükelleflerin yaptıkları işlemler nedeniyle gerekli muhasebe kayıtlarını tutması ve bu doğrultuda faturalarını saklaması şeklinde gösterilebilir.

SONUÇ

Bu bölümde, çalışma boyunca incelenen konular dikkate alınarak ilk olarak tezin kapsamı, sağlamaya çalıştığı katkı, eksiklikleri ve ileride yapılabilecekler ortaya konulacak ardından ülkemizin AB'ye tam üyeliği konusunda günümüzde gelinen nokta, mevcut sorunlar, atılması gereken adımlar ile Türkiye'nin KDV uyumlaştırma çalışmalarına devam edip etmemesi gerektiği tartışılarak çalışma sonlandırılacaktır.

Türk vergi sisteminde KDV ve AB KDV sistemine uyumu konulu çalışmada ilk olarak Türkiye KDV sistemi KDVK çerçevesinde ardından AB KDV sistemi uyumlaştırma, KDV Direktifi ve ABAD kararları nezdinde incelenmiş ve son olarak her iki vergi sisteminde KDV temel hususlar açısından karşılaştırılmıştır.

Söz konusu çalışmanın yapılması ile AB KDV sistemine yönelik uyumlaştırma sürecine özellikle ABAD kararlarına yer verilerek ve KDVK ile KDV Direktifi arasında bir karşılaştırma yapılarak ışık tutulmaya çalışılmıştır. Elbette burada tezin kapsamı gereği her konuya değinmenin mümkün olmadığı örneğin Türk yargı kararlarına, AB üye devletlerinin KDV uygulamalarına ve KDVK ile KDV Direktifinin her hükmüne ve detayına yer verilmediği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle ileride daha detaylı bir çalışma yapılmak isteniyorsa bahsi geçen hususlara ve özellikle Türk KDV sisteminin AB KDV sistemine nazaran farklılıkların mevcut olduğu konulara ayrıntılı bir şekilde değinilebilir.

Ülkemiz açısından KDV önemini gerek Hazineye yaptığı katkı gerek ise AB'ye tam üyelik konusunda uyumlaştırma yükümlülüğü açısından gösterir. Nitekim AB hukuku doğrultusunda üye ülkeler mevzuatlarını uyumlaştırmalıdır. Bu nedenle AB'ye tam üyelik sürecinde olan ülkemiz, KDV mevzuatını KDV Direktiflerine uyumlu hale getirmelidir. Bu noktada her iki mevzuat açısından da yapılan değerlendirme ile birlikte Türkiye Raporları göz önünde bulundurulduğunda genel olarak; konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oranlar, indirimler ve istisnalar konularında değişen ağırlıklarda farklılıklar mevcuttur.

Örneğin AB hukukunda mükellef kavramına KDVK'daki gibi şekli ve maddi ödevleri yerine getiren kişi olarak değil ekonomik faaliyet yürüten bir kişi olarak yaklaşmıştır. Yine vergiyi doğuran olayın bazı işlemlerde farklı zamanlarda meydana geleceği düzenlenmiştir. Matraha dahil olan ve olmayan unsurlarda KDVK farklı

hükümlere sahiptir ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen matrahı tespit etme yetkisi AB hukukunda uygulanabilir değildir. Oranlar açısından indirimli oranlara ilişkin listelerde farklılıklar mevcuttur. İndirim konusunda ise ithalat işlemleri, iade hakkı kullanımı ve indirim hakkının kullanım süresi gibi noktalarda ortak bir yapı kurulamamıştır. Benzer şekilde istisnaların sistematığı, kapsamı ve nitelikleri arasındaki farklılıklar göz önünde bulundurulduğunda istisna kurumunda Türk KDV sistemi ile AB KDV sistemi arasındaki farklılıkların ortak noktalara nazaran daha ağır bastığı söylenebilir.

Buna karşılık her iki KDV sistemi arasında yalnızca farklılıklar bulunmayıp benzer olan birçok nokta da bulunmaktadır. Örneğin her iki vergi sisteminde de mal teslimi, hizmet ifası ve mal ithalatı KDV'nin konusuna dahil olup bu işlemlerin Türkiye açısından Türkiye'de AB açısından ise üye devlet bölgesinde gerçekleşme şartı vardır ve konuya dahil olan işlemler hakkında detaylı tanımlamalar getirilmiştir. Yine gerek KDVK gerek KDV Direktifi açısından mükellef kanuni mükellef olmasına karşılık vergi yükü fiili mükelleflerdir ve böylece kanuni mükellefler yalnızca vergi tahsildarı gibi hareket ederler. Vergiyi doğuran olay ve matrah iki mevzuatta da her konu için ayrı ayrı belirlenmiştir ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bedel zorunluluğu bulunmaması, matrahta matraha dahil olan ve olmayan unsurların belirlenmiş olması gibi benzer düzenlemelere sahiptir. KDV Direktifi, üye ülkelere belirli bir oranı uygulama zarurietini getirmeyip yalnızca alt tabanı ve üst tavanı belirleyen sınırlandırmalar yapmıştır. Bu doğrultuda ülkemizin mevcut durumdaki standart %18 ve indirimli %8 ile %1 oranları KDV Direktifinin yasal sınırları dahilindedir. KDV'de indirimlerde de her iki vergi sisteminde indirimin aynı niteliğe ve uygulamaya sahip olduğu, indirilebilecek ve indirilemeyecek KDV'nin belirlendiği, yalnızca mevzuata uygun bir fatura veya belge ile bu hakkın kullanılabilmesi ve kişisel tüketim amaçlı mal teslimi ve hizmet ifasının indirime konu yapılamaması gibi hususlar benzerdir. Son olarak; vergi dönemi, beyanname zorunluluğu, bildirim mecburiyeti, fatura düzenleme, belirli şartları karşılama ve saklama gerekliliği gibi usuli konularda da her iki KDV sistemi oldukça yakın düzenlemelere sahiptir.

Ülkemiz mevzuatı ile AB müktesebatının uyumlaştırma konusunda yer yer kolaylık sağladıkları da söylenebilir. Örneğin derogasyonların varlığı, özellikle istisnalar konusunda KDVK'nın uluslararası antlaşmalar ile yapılacak düzenlemelere açık kapı

bırakılması ve AB vergi hukukunun, verginin doğru bir şekilde tahsilini sağlamak ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla üye devletlere gerekli tedbirleri alması yönünde serbesti tanınması uyumlaştırmayı kolaylaştıran faktörlerdir.

Elbette ülkemizin uyumlaştırma kapsamında tek yükümlülüğü KDVK'yı yalnızca KDV Direktifini göz önüne alarak düzenlemesi değildir. Bu noktada negatif uyumlaştırma gereği ülkemizin ABAD kararlarını da dikkate alarak hareket etmesi gerekir. Zira bu nedenle çalışmanın ikinci bölümünde her konu başlığı altında birbirinden farklı ABAD kararlarına yer verilmeye çalışılmıştır.

Yine ülkemizin KDV konusunda uyumlaştırma çalışmalarını yürütürken AB'ye tam üyelik amacını halen taşıyıp taşımadığını değerlendirmekte fayda vardır. Bu noktada Türkiye'nin mali, siyasi ve sosyal politikaları bir arada değerlendirilmeli ve uzun dönemli bir planlama yapılarak Cumhuriyetimizin bekası için en doğru karar verilmelidir.

Keza Türkiye, AB'ye yönelik KDV uyumlaştırma çalışmalarının yanı sıra etkinlik, adalet ve sadelik ilkelerinin gerçekleştirilmesi için reform çalışmalarına da yoğunlaşmalıdır.

Bütün bu unsurlar birlikte değerlendirildiğinde ülkemizin KDV konusunda AB KDV sistemine uyumu çalışmalarına devam edip etmemesi gerektiği bir soru işaretidir. Eğer Türkiye, uzun yıllardan beri devam ettirdiği AB ile işbirliği politikalarına ağırlık vererek bir gün AB üyesi olmak istiyor ise KDV konusunda atmamız gereken adımların mevcut olduğu gözükmemektedir. Buna karşın ülkemiz AB üyeliğine yönelik planlarını askıya alma veya devam etmeme yönelimindeyse uyumlaştırma çalışmalarına devam etmenin bir anlamı olmadığı söylenebilir. Bununla birlikte ortada yılların emeğinin bulunduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle bu emeklerin boşa gitmemesi ve AB ile olan ilişkilerimizde son noktaya ulaşmak için Türk vergi sisteminde KDV'nin AB KDV sistemine uyumuna yönelik çalışmalara devam edilmesi ve tamamlanması gerektiği görüşündeyiz. Ülkemizin AB'ye üyelik başvurusundan itibaren esasen AB KDV sistemini de kabul etmiş olması ve halihazırda mevcut KDV mevzuatımız olan KDVK'nın AB uyumlaştırma çalışmaları sonucu ortaya çıkması bu görüşümüzü destekler niteliktedir. Keza her iki KDV sistemi arasında benzer yönlerin farklı yönlerden çok daha fazla olması AB ile KDV uyumlaştırmasına yakın olduğumuzun bir göstergesidir.

Sonuç olarak bakıldığında Türkiye'nin KDV sistemini, AB uyumlaştırması neticesinde oluşturduğu göz önünde bulundurulduğunda her iki sistem arasında büyük farkların mevcut olduğu söylenemez. Nitekim Türkiye hem adaylık hem de müzakere sürecinde halihazırda KDV ile ilgili birçok konuda gerekli adımları atmıştır. Elbette bu adımların mevcut durumda yeterli olduğu söylenemez. Zira detaylı bir şekilde açıklandığı üzere başta indirimler ve istisnalar olmak üzere KDV'nin çeşitli başlıklarında Türk mevzuatı ile AB müktesebatı arasında eksiklik ve farklılıklar mevcuttur. Söz konusu eksiklik ve farklılıkların bir kısmı Türkiye ile AB'nin farklı siyasi, ekonomik ve sosyal koşullara sahip olmasından kaynaklanır. Bununla birlikte AB hukuk sistemi, vergilendirme yetkisinin bir devletin egemenlik yetkisi ile son derece bağlantılı olması sebebiyle üye ülkelere aşırı kısıtlayıcı veya baskıcı hükümler getirmemiştir. Gerçekten de KDV Direktifi genel olarak üye devletlere belirli bir çerçeve çizer ve bu çerçeveyi doldurmada üye ülkelere serbesti tanır. Bu nedenle ülkemizin AB tam üyeliğine ulaşmak adına söz konusu sınırlar dışarısına çıkmadan KDVK üzerinde gerekli uyumlaştırmayı gerçekleştirmesi gerekir. Nitekim AB'ye tam üyeliğe ilişkin bütün kriterler karşılanmasına rağmen KDV konusunda uyumlaştırma tamamlanmadan ülkemizin AB tam üyelik hedefini gerçekleştirmesi mümkün değildir. Son olarak Türk vergi sisteminde KDV'nin AB KDV sistemine uyumu noktasında çok büyük eksikliklerin olmadığı ve istenirse yakın bir gelecekte KDV uyumlaştırmasının tamamlanabileceği söylenebilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Adalet Bakanlığı (2021). *Hakim ve savcılar için Avrupa Birliği hukuku el kitabı*. Ankara: Emsal Basım.

Adaoğlu H. S. (2006). *Avrupa Topluluğu hukukunun üye ÷lkelerde uygulanmasında ulusal mahkemeler ve Avrupa Toplulukları Adalet Divanı ilişkisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Uygulama Merkezi.

Akdoğan A. (2017). *Vergi hukuku ve T÷rk vergi sistemi*. (13. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.

Bağdatlı S. (2010). *Hukuk Sözlüğu*. (1. Baskı), İstanbul: Derin Yayınları.

Barnard C. ve Peers S. (2014). *Introduction*. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı), içinde 1-8. Oxford: Oxford University Press.

Bahtiyar E. ve Taytak M. (2020). *Bulgaristan vergi sistemi*. A. Tekin ve E. N. Sağdıç (Ed.), *Vergi sistemleri: Seçilmiş ÷lke örnekleri içinde* (93-126). Londra: IJOPEC Publication.

Baykal S. ve Göçmen İ. (2016). *Avrupa Birliği kurumsal hukuku*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bayram M. H. (2022). *Avrupa Birliği hukuku dersleri* (7. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Bilici N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye mali yardımlar, vergilendirme*. (6.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları'ndan aktaran D. Keşmir (2016). Avrupa Birliği yolunda T÷rk vergi mevzuatının uyumlaştırılması. B. Kaçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik içinde* (36-44). İstanbul: Günce Yayıncılık.

Bilici N. (2017). *Avrupa Birliği(nin) Türkiye(si)*. (7. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

Bilici N. ve Bilici A. (2017). *Kamu maliyesi*. (8. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

Bilici N. (2018). *T÷rk vergi sistemi*. (42. Baskı), Ankara: Savaş Yayınevi.

- Bobek M. (2014). The effects of EU law in the national legal systems. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı) içinde 140-173. Oxford: Oxford University Press.
- Boria P. (2017). *Taxation in European Union* (2. Baskı), Cham: Springer International Publishing.
- Bulutoğlu K. (2004). *Türk vergi sistemi* (8. Baskı), İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık
- Çağın N., Göker C., Kumrulu A., Öncel M. (2021). *Vergi hukuku*. (30. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi.
- Değirmendereli A. (2020). *Türk vergi sistemi*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Deloitte Global Tax Center (2018). *Quick Reference to European Vat Compliance*. Alphen aan den Rijn: Kluwe Law International.
- Dışışleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı (2021). *Avrupa Birliği ve üyelik sürecimiz temel bilgiler kitabı*. Ankara: Dış İşleri Bakanlığı
- Dougan M. (2008). Approximation of laws in the EU. P. Cane ve J. Conaghan (Ed.), *The new Oxford companion to law* içinde 42-44. New York: Oxford University Press,
- Ebril L., Keen M., Bodin J. P. ve Summers V. (2001). *The modern VAT*. Washington D.C.: International Monetary Fund Publication Services.
- Erkan F. (2009). *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*. Ankara: T. C. Maliye Bakanlığı: Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Göçmen İ. (2021). *Avrupa Birliği maddi hukuku: İç pazar*. (2. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Göker C. (2013). *Yürütme ve yargı organlarının ilişkileri açısından katma değer vergisinin konusu*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güneş A. M. (2016). *Avrupa Birliği hukukuna giriş* (2. Baskı), İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Günüğur H. (2017). *Avrupa Birliği hukuku*. (4. Baskı), Ankara: Rekmay Tanıtım.
- İnci M. (2019). *KDV uygulamaları*. (1. Baskı), Ankara: Zet Yayınları.

- Karayiğit M. T. (2018). *Avrupa Birliği anayasa hukuku*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kızılot Ş. ve Taş M. (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kocahanoğlu O. S. (1989). *Türk katma değer vergisi*. İstanbul: Temel Yayınları'ndan aktaran, Arslan E. (2006). *Türkiye'de katma değer vergisi uygulaması ve etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kollmann J. (2019). *Taxable supplies and their consideration in European VAT with selected examples of the digital economy*. Amsterdam: IBFD.
- Köktaş A. M. ve Buyrukoğlu S. (2015). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Ankara: Sonçağ Yayınları.
- Lamensch M. (2015). *European value added tax in the digital era: A critical analysis and proposals for reform*. Amsterdam: IBFD.
- Mutluer M. K. ve Dayanç Kuzeyli N. (2019). *Vergi teorisi ile ilişkilendirilmiş vergi hukuku genel ve özel hükümler*. (1. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Nadaroğlu H. (2000). *Kamu maliyesi teorisi*. (11. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Oktar A. (2016). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Öner E. (2017). *Türk vergi sistemi*. (8. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özbalcı Y. (2008). *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özkan I. (2022). *Avrupa Birliği kamu hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan O. (2017). *Vergi hukuku genel hükümler ve Türk vergi sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Reçber K. (2012). *Avrupa Birliği Hukuku ve Temel Metinleri*. (1. Baskı), Bursa: Dora Yayıncılık.
- Roxan I. (2008). Value added tax. P. Cane ve J. Conaghan (Ed.), *The new Oxford companion to law* içinde 1220-1221. New York: Oxford University Press.

- Saraçoğlu F. (2020). *Türk vergi sistemi*. (9. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sarılı M.A. (2012). *Türk vergi sistemi ve uygulaması*. (3. Baskı), Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri.
- Seyhan M. (2020). *Katma değer vergisinde matrah*. (1. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Smith R. S. (2008). *West's Tax Law Dictionary*. (1. Baskı), Minnesota: West Pub. Co..
- Snell J. (2014). The internal market and the philosophies of market integration. C. Barnard ve S. Peers (Ed.), *European Union law* (4. Baskı), içinde 300-324. Oxford: Oxford University Press.
- Steiner J. ve Woods L. (2009). *EU law*. (10. Baskı), Oxford: Oxford University Press.
- Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek A. (2020). *Türk vergi sistemi*. (17. Baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şin S. (2016). *Türk vergi sistemi*. (1. Baskı), Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Şişman G. (2014). *Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Taşkan Z. (2020). *Vergi hukuku*. (3. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi,
- Terra B. J. M. ve Wattel P. J. (2008). *European tax law*. (5. Baskı), Alphen aan den Rijn: Kluwe Law International.
- Tosuner M. ve Arıkan Z. (2008). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Ünsal H. (2013). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. (3. Baskı), Ankara: Başkent Yayıncılık.
- Vanistendael F. (1999). Neutrality and the limits of VAT. Albregtse ve H. Kogels (Ed.), *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice* içinde 13-16. London: Kluwer Law International.
- Van Hilten M. E. (1999). The legal character of VAT. D. Albregtse ve H. Kogels (Ed.), *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice* içinde 3-8. London: Kluwer Law International.

Yavaşoğlu M. (2012). *Açıklamalı- örnekli katma değer vergisi uygulaması*. (1. Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz E. (2001). *Hukuk Sözlüğü*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.

Makaleler

Alganer Y. ve Yılmaz G. (2010). Avrupa Birliği müktesebatı bağlamında katma değer vergisinde yakınlaştırma ve uyumlaştırma çalışmaları. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, XXVIII (I), 35-60.

Aykın H. (2019). KDV’de hasılat esaslı vergileme usulü (rejimi) nedir? <https://vergidosyasi.com/2019/02/07/kdvde-hasilat-esasli-vergileme-usulu-rejimi-nedir/> (Erişim Tarihi: 17/02/2023).

Başel E. (2021). Egemenliğin mali yönü olarak farklı açılardan vergilendirme yetkisi. *Ankara Barosu Dergisi*, 79(2), 43-80.

Başlar K. (2005). Avrupa Birliği’ne katılım sürecinde Türk Anayasası’nın uyumlaştırılması sorunu. <https://anayasa.gen.tr/baslar-ab-anayasa.pdf> (Erişim Tarihi: 30/03/2023), 1-19.

Bermek H. (2007). The impact of EC law on the taxation of the European audiovisual industry. *IRIS Plus*, 12, 1-12.

Charlet A. ve Owens J. (2010) An international perspective on VAT. *Tax Notes Int’l*, 59 (12), 943-954.

Çalış A. (2017). Katma değer vergisinde istisna yerine sıfır oranlı vergi uygulamasının olası sonuçları. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 189-199.

Drăcea M., Buziernescu R., Florea N. M. (2013). Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and perspectives. *Finance Challenges of the Future*, 15, 60-65.

Erkin G. (2013). Türk Hukuku’nda vergilendirme yetkisi, *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 8 (Özel). <https://dergipark.org.tr/tr/pub/jyasar/issue/19146/203187> (Erişim tarihi 16.01.2023), 1111-1153.

- Feldek M. (2020). Guarantee for the value added tax. *Financial Law Review* 20 (4) 35-52.
- Feria R. D. L. (2009). VAT and the EC internal market the shortcomings of harmonisation. *Oxford University Centre for Business Taxation*, 09(29), 1-36.
- Güngör G. (2017). Türk vergi sisteminde katma değer vergisinin tarihi, vergi gelirleri içerisindeki yeri ve reform ihtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 75-87.
- Gülmez D. B. ve Soyaltın Colella D. (2019). Avrupa bütünleşmesi çalışmalarında derogasyonlar meselesi. *Ankara Avrupa Çalışmaları Dergisi*, 18 (2), 437-468.
- Güvenç M. H. (2010). Avrupa Birliği Bütçesi'nin finansmanı: Öz kaynaklar sistemi. *Maliye Dergisi* 158 (2010), 513-530.
- Joumard I. (2001). Tax systems in European Union countries. *Economic Department Working Papers*.301, 1-56.
- Kabakçı Karadeniz H. (2013). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ve Türkiye'de katma değer vergisi: Yakınsama gerçekleşiyor mu? *Sosyoekonomi*, 2013-2 (130213), 265-286.
- Kara M. C. ve Özpençe Ö. (2017). Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi uyumlaştırması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 427, 14-21.
- Karolak A. (2011). Adaptation process of a Polish tax law to European Union norms – Harmonization of a value added tax. *Economics & Sociology*, 4 (1), 54-63.
- Keen M. ve Smith S. (1996). The future of value added tax in the European Union. *Economic Policy*, 11 (23), 373-420.
- Keşmir D. (2016). Avrupa Birliği yolunda Türk vergi mevzuatının uyumlaştırılması. B. Kaçer (Ed.), *Sorumlu Vergicilik* içinde (36-44). İstanbul: Günce Yayıncılık.
- Kowal A. ve Przekota G. (2021). VAT efficiency- A discussion on the VAT system in the European Union. *Sustainability*, 13(4768), 1-16.
- Nerudová D. (2004). Tax competition and tax harmonization in the European Union. *Acta Universitatis*, 6, 135-144.
- Nerudová D. (2008). Tax harmonization in the EU, *Acta Universitatis*, 90-109.

- Nottage L. R. (2007). Harmonization, legal. D. S. Clark (Ed.), *Encyclopedia of law and society: American and global perspectives* içinde 686-692. California: Sage Publications.
- Oral H. (2018). Katma değer vergisi indirim şartlarına Türkiye ve Avrupa Birliği'nin yaklaşımı. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. 138, 135-158.
- Peci B. ve Morina F. (2017). The legal framework for harmonization of value added tax (VAT) in European Union. *Acta Universitatis Danubius Juridica*, 83(1), 83-96.
- Remeur C. (2015). Tax Policy in the EU. *European Parliamentary Research Service*.
- Safonova M. F., Reznichenko D. S., Melnichuk M. V., Karaev A. K., Litvinova S. F. (2016). Taxes harmonization features in the European Union countries. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 6 (S8), 154-159.
- Sarmiento J. (2016). The determinants of value added tax revenues in the European Union. *European Journal Management Studies*, 21 (2), 79-99.
- Sayın Y. (2016). Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım müzakereleri ve müzakere fasılları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 19 (2), 41-62.
- Tyc V. (2008). Harmonization of indirect taxes in the European Union. *International Journal of Law and Management*, 50 (2), 87-92.
- Vladyka S. A. (2016). Judgements of the EU Court of Justice on indirect taxation in the European Union. *Journal of Eastern European Law*, 31, 97-103.
- Yeğen B. (2021). Avrupa Birliği'nde katma değer vergisi uyumlaştırması. *Fiscaoeconomia*, 5 (3), 1101-1116.
- Yıldırım A. E. (2015). Avrupa Birliği ve Türk vergi sistemlerinde özel tüketim vergisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19 (1), 219-252.
- Yılmaz M. (2017). Türk vergi sisteminde katma değer vergisinin tarihi, vergi gelirleri içerisindeki yeri ve önemi ile reform ihtiyacı. *Vergi Raporu Dergisi*, 219, 59-74.

Tezler

Ekmen A. (2018). *Vergi uyumlaştırması kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye’de katma değer vergisi*. Düzeltilmiş Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gheorghiev P. (2011). *Avrupa Birliği vergi hukukunun üçüncü devletlerin vergi hukukuna etkisi: Türkiye örneği*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gökbel D. (2000). *Mükellef Hakları*. Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnaltonç C. (2017). *Katma değer vergisi uygulamaları, sorunlar ve çözüm önerileri*. Doktora Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kızıltoprak Ö. (2015). *Türkiye ve Avrupa Birliği’nde katma değer vergisinin uyumlaştırılması ve vergi rekabeti açısından genel bir değerlendirme*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Mazlum Z. (2018). *Türk vergi sistemi ve Avrupa Birliği vergi sistemi karşılaştırması*. Yüksek Lisans Tezi. Erzincan: Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İnternet Kaynakları

http-1: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (Erişim Tarihi: 09.04.2023)

http-2: <https://www.gib.gov.tr/vergi-terimleri-sozlugu> (Erişim Tarihi 15.01.2023)

http-3: https://intvrg.gib.gov.tr/vergi_turleri_tr.html (Erişim Tarihi 06.04.2023)

http-4:

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2023)

http-5: <https://www.gib.gov.tr/yarlim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi> (Erişim Tarihi: 20.01.2023)

http-6: https://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en (Erişim Tarihi: 27.01.2023)

http-7: https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/budget/revenue_en#:~:text=The%20EU's%20sources%20of%20income,to%20comply%20with%20EU%20rules. (Erişim tarihi: 11.04.2023)

http-8: https://www.ab.gov.tr/brief-history_111_en.html (Erişim Tarihi: 06.01.2023)

http-9: <https://www.avrupa.info.tr/en/eu-and-turkeys-history-711> (Erişim Tarihi: 06.01.2023)

http-10: https://www.ab.gov.tr/fasil-16-vergilendirme_81.html (Erişim Tarihi: 26.01.2023)

http-11: https://www.ab.gov.tr/46224_en.html (Erişim Tarihi: 08.02.2023)

http-12: <https://taxfoundation.org/value-added-tax-2022-vat-rates-in-europe/#:~:text=The%20EU's%20average%20standard%20VAT,way%20of%20raising%20tax%20revenue> (Erişim Tarihi: 21.01.2023)

Raporlar

Avrupa Komisyonu (2010). *Green paper on the future of VAT– Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*.

Avrupa Komisyonu (2011). *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system*. London: European Commission

Kalkınma Bakanlığı (2014). *Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara.

Kalkınma Bakanlığı (2018). *On Birinci Kalkınma Planı Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu*. Ankara.

OECD (2022). *Revenue statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues*. Paris: OECD Publishing.