



## Vergi Kanunu'nda Yapılan Yeni Düzenlemeler



**TÜRKİYE  
TOPRAK, SERAMİK, ÇİMENTO VE  
CAM SANAYİİ İŞVERENLERİ SENDİKASI**

Türkiye  
Toprak, Seramik, Çimento  
ve Cam Sanayii İşverenleri  
Sendikası Adına Sahibi  
Yönetim Kurulu Başkanı  
**Hasan PEHLİVAN**

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü  
**Av. Püren KUNT TULPAR**

Basın Müşaviri  
**Hülya ÇALOĞLU**

İdare Yeri:  
İçerenköy Mahallesi, Erkut Sokak,  
Üner Plaza No:4/1 A Blok Kat: 2  
34752 Ataşehir-İstanbul  
Tel: 0 (216) 422 09 39 pbx  
Faks: 0 (216) 422 09 49

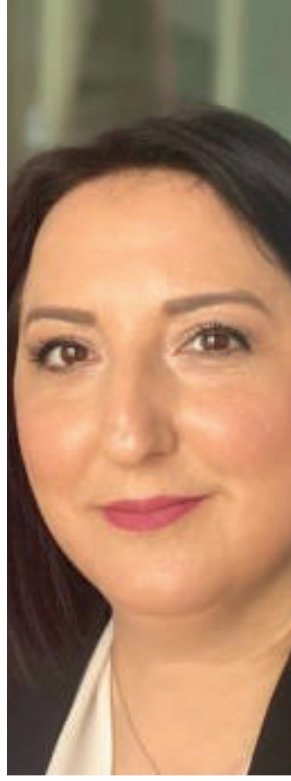
Dergimiz Basın Ahlak  
Yasasına Uyar.

Baskı - Yapım  
Kadıköy Basım  
Reklamcılık San.Tic.Ltd.Şti.  
Şerifali Mah. Turgut Özal Bulvarı  
No:207/A  
Ümraniye - İstanbul  
Tel: 0 (216) 415 83 83  
Faks: 0 (216) 466 13 08

Yayın Türü  
Yerel Süreli Yayın  
ISSN: 2687-2986

Dergimiz 3 Ayda Bir Yayınlanır.

[www.toprakisveren.org.tr](http://www.toprakisveren.org.tr)  
E-posta: [toprak@toprakisveren.org.tr](mailto:toprak@toprakisveren.org.tr)



4

12

20

4

7524 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda  
Yapılan Düzenlemeler  
**Prof.Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR**  
İstanbul Rumeli Üniversitesi, Rektör Yardımcısı

12

7524 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nda  
Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi  
**Prof.Dr. Ayhan GERÇEK**  
Bursa Uludağ Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

20

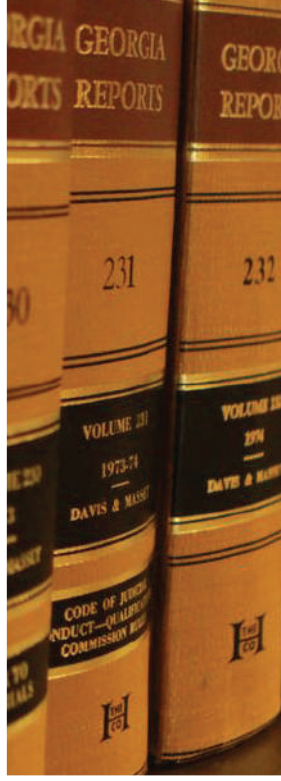
7524 Sayılı Kanun Sonrasında Vergi Yargısında Parasal Sınırlar ve  
Kanun Yollarının İşleyişinin Değerlendirilmesi  
**Prof.Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU**  
Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı



28



36



40



48

28

7524 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler  
**Prof. Dr. Özgür BİYAN**  
Bandırma Onyedİ Eylül Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

Yargıtay Kararları

40

36

Rekabet Hukuku Perspektifinden Aile Bağları ve Teşebbüs Kavramı  
**Av. A. Buğra AYDIN, Av. Bilal BALCI**  
Stj. Av. Tuncay Yiğit GÜRTUNCA  
Öncel, Aydın & Uygun Avukatlık Ortaklığı

Üyelerimizden Haberler

48



**Prof. Dr. Özgür Biyan**

Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi,  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
Maliye Bölümü

## 7524 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

### Giriş

Vergilemede güvenliğin sağlanması ve kayıt dışılıkla etkin mücadele edilebilmesi, vergi adaletinin güçlendirilmesi, dolaysız vergilerin payının yükseltilmesi ve vergiye uyumun artırılması amacıyla 02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 Sayılı Kanun ile vergi kanunları başta olmak üzere çok sayıda kanunda değişiklik yapılmıştır. Değişiklikler sırasında bazı vergi istisnalarının kaldırılması, bazı istisnaların uygulanma şeklinin değiştirilmesi de hedef alınmış ve bu kapsamda Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi çok önemli iki vergide istisnalar kapsamında düzenlemeler yapılmıştır.

Cumhurbaşkanlığı’na bağlı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanan Ağustos 2024 dönemi bütçe gerçekleştirmeleri rakamları uyarınca 690 milyar 720 milyon TL bütçe geliri elde edilmiştir. Bu rakamın içinde vergi gelirleri 576.709 milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bir başka deyişle bütçe gelirlerinin %83,4’ü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Vergi gelirleri içinde ise dahilde ve ithalde alınan KDV ile ÖTV rakamları dikkate alındığında (325 milyar 580 milyon) %56,4 oranına ulaşılmaktadır. Dolayısıyla Ağustos 2024 döneminde toplanan her 100 TL verginin 56,4 TL’si KDV ve ÖTV’den elde edilmiştir.

Sonuç itibarıyla bu vergiler bütçe gelirleri açısından son derece önemlidir. Bu kapsamda istisnalarda yapılan değişiklikler ile temel olarak bütçe gelirlerinin artırılmasının amaçlandığını söylemek mümkündür. Zira istisnaların daraltılması ya da farklılaştırılması KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin daha yüksek rakamlarda



tahsil edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Aslında bu noktadan bakıldığında kanun gerekçesinde yer alan “dolaysız vergilerin payının yükseltilmesi” hedefi ile uyumlu bir düzenleme olduğunu söylemek zordur. İstisnalar dışında özellikle KDV’de indirim mekanizmasında yapılan köklü değişiklikler de dikkat çekmektedir. Sıkça eleştirisi konusu yapılan indirim mekanizmasındaki değişiklikler yeni tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmada 7524 Sayılı Kanun ile KDV ve ÖTV’de ne gibi değişiklikler yapıldığı açıklanarak kısa bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

### **1. Deniz ve Hava Taşıma Araçlarına Yönelik İstisnada Yapılan Değişiklikler**

KDV Kanunu’nun “Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna” başlıklı 13. maddesinin ilk fıkrasının (b)

bendi uyarınca deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler KDV’den istisna tutulmaktadır. Bu düzenlemeye göre liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanması mümkün değildir.

İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyirüfere ilişkin her türlü hizmet girmektedir. Bu kapsamda deniz ve hava taşıma aracına verilen temizlik, güvenlik gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. İstisna kapsamındaki hizmetin nev’inin yanı sıra, hangi deniz veya hava taşıma aracı için verildiğinin faturada gösterilmesi şarttır.

3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına yük taşımaya elverişli deniz taşıma araçları, yolcu taşımaya elverişli gövde boyu 24 metreyi aşan özel kullanıma yönelik olmayan deniz taşıma araçları, yük ve/veya yolcu taşımaya elverişli hava taşıma araçları girmektedir. 7524 Sayılı Kanun’un 17. maddesi ile gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan araçların, özel tekne ve yatların, deniz taşıma aracı olarak kabul edilmeyeceği KDV Kanun’un ilgili bendine parantez içi hüküm şeklinde ilave edilmiştir. 01.09.2024 tarihinden itibaren geçerli olan uygulama ile limanlarda yurakarda sayılan deniz taşıtları ile verilen hizmetler açıkça istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Özel Teknelerin Donatımı ve Özel Tekneleri Kullanacak Kişilerin Yeterlilikleri Hakkında Yönetmeliği’nin “Tanımlar” başlıklı 4 üncü maddesinin (d) bendin-

de; özel tekneler, ticari amaç olmaksızın münhasıran gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, ulusal standarda göre ölçüldüğünde gövde boyu 2,5 metre (dahil) ile 24 metre (dahil) arasında olan ve bağlama kütüğüne veya gemi siciline kaydedilerek bağlama kütüğü ruhsatnamesi veya gemi sicil tasdiknamesi düzenlenmiş olan tekneler olarak tanımlanmıştır.

Bu çerçevede, yük taşıma amaçlı olmayan gezi, eğlence, spor ve amatör balıkçılık gibi faaliyetlerde kullanılan, özel tekne ve özel yat kapsamında ve gövde boyu 24 metreye kadar olan deniz araçları, deniz motosikletleri, paraşüt çekme tekneleri, sürat motorları gibi araçlar için verilen hizmetler istisna kapsamında değildir.

Gövde boyu 24 metreyi aşan araçlar için, faaliyetin bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmasına bağlı olarak istisnadan yararlanılması mümkündür. Özel kullanıma yönelik deniz araçları için herhangi bir nitelik

aranmaksızın istisnadan yararlanılması söz konusu değildir.

## 2. İthalat İstisnası Kapsamındaki Değişiklikler

KDV Kanunu'nun "İthalat" başlıklı 16. maddesi uyarınca bazı ithalat işlemleri vergiden istisna tutulmuştur. İlgili maddenin ilk fıkrasının (b) bendi uyarınca geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali KDV'den istisnadır. Bu bendin başında bulunan parantez içi hüküm değişikliği ile

- Milli güvenlik kuruluşlarının her türlü araç, gereç, silah, teçhizat, makine, cihaz ve sistemleri ve bunların araştırma, geliştirme, eğitim, üretim, modernizasyon ve yazılımı ile yapım, bakım ve onarımlarında kullanılacak yedek parçalar, akaryakıt ve yağlar, hammadde, malzeme ile bedelsiz olarak dış kaynaklardan alınan yardım malzemelerinin ithalatlarında Gümrük Kanunu'nun 167.

maddesinden gelen istisna kaldırılmıştır. Diğer yandan söz konusu malların ithalatı aşamasında KDV Kanunu'nun 13/f maddesinde yer alan istisna uygulanmakta olduğundan uygulama açısından bir değişiklik olmayacaktır.

- Engelli araçlarının ithalatında Gümrük Kanunu'nun 167/12-a maddesinden kaynaklanan istisna kaldırılmıştır. Bir başka ifadeyle daha önce engelli araçların ithalatı aşamasında Gümrük Vergisi istisna tutulmaktaydı. Yapılan değişiklik ile bu işlemler de Gümrük Vergisi kapsamına alınmıştır. Madde gerekçesine göre engelli araçlarının ithalat işlemleri ile yurt içi teslimindeki hesaplanan ve ithalat lehine olan KDV uygulama farklılığı ortadan kaldırılmak istenmiştir. Farklı bir ifadeyle yurtiçi engelli araç teslimleri ile yurtdışından ithal araç teslimleri arasında vergiden kaynaklı rekabeti bozan etki ortadan kaldırılmıştır. Aynı düzenleme ÖTV Kanunu kapsamında da gerçekleştirilmiştir. Söz konusu düzenlemenin yürürlük tarihi 01 Kasım 2024 olarak belirlenmiştir.

## 3. KDV İndirimi Sisteminde Yapılan Önemli Değişiklik

Nihai tüketiciyi hedef alan KDV'nin konusuna mal teslimleri ve hizmet ifaları ile ithalat işlemleri girmektedir. Kanuni mükellefler ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri sırasında bu verginin konusuna giren işlemleri gerçekleştirirken KDV hesaplamaktadırlar. Diğer yandan gider ve maliyet unsurlarını oluşturan harcamaları esnasında ise bizzat KDV öderler. İşte bu harcamaları sırasında yükledikleri KDV'leri ise hesapladıkları KDV'den indirirler ve aradaki olumlu farkı da beyanname yolu ile öderler (KDV Kanunu m.29). Dolayısıyla üretici, tacir, mesleki kazanç sahibi gibi mükellefler üzerinde KDV yükü kalmaksızın yaratılan katma değer üzerindeki vergi nihai tüketiciye yansıtılmış olur. Bu nedenle de KDV beyanname veren mükellefler açısından KDV indirim sistemi çok önemlidir. 7524



sayılı Kanun ile bu sistemde önemli değişiklikler yapılmıştır.

### **a) Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri Açısından**

KDV Kanunu'nun 17/4-c hükmü, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlanan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.)" şeklindeydi.

Bu düzenleme uyarınca kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi ya da sermaye şirketleri arasındaki devir ve bölünme işlemleri KDV'den istisna tutulmaktaydı. Yapılan düzenleme ile hükümdeki parantez içi ifade değiştirildi ve aşağıdaki şekilde yürürlüğe girdi:

"(Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerce yüklenen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlanan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde, Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı süreleri ile bağılı olmaksızın yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre indirim konusu yapılır.)"

Söz konusu düzenleme ile birleşme, devir ve bölünme işlemleri esnasında indirim konusu yapılacak KDV vergi incelemesine göre tespit edilecektir. Başka bir ifade ile faaliyetini bırakan, bölünen veya infisah eden mükelleflerin indirim konusu yapılamamış katma değer vergisi tutarının devralan şirkette indirimi, yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre mümkün olabilecektir. Gerekli incelemeler Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenen zamanaşımı sürelerine bağılı olmaksızın yapılabilecektir. Söz konusu düzenleme Kanun'un yayım tarihi olan 2 Ağustos 2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme iki açıdan sonuç doğurmaktadır. Birincisi bu işlemler açıktır ki vergi incelemesine tabi olmaksızın yapılamayacak hale gelecektir. Dolayısıyla vergi incelemesi sonucunda indirilebilir KDV tespit edilecektir. Bu durum anda birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin de aynı anda inceleneceği anlamına gelir. İkincisi ise zamanaşımı süreleri ile bağılı olmaksızın bir vergi incelemesi yapılabileceğidir. Birleşme, devir ve bölünme işlemi ne zaman yapılırsa yapılsın idare, zamanaşımı hükümlerine bağılı olmaksızın KDV açısından vergi incelemesi yaparak indirilen KDV'yi sonradan düzeltebilecektir. Kanun lafzında yer alan "Vergi Usul Kanununda düzenlenen zamanaşımı" ifadesi, başta tarh zamanaşımı olmak üzere düzeltme ve ceza kesme zamanaşımını akla getirmektedir.

Hepsinin süresi beş yıl olduğuna göre artık beş yıl ile sınırlı olmaksızın idare tarh, düzeltme ve ceza kesme işlemi yapılabilir. Anayasal açıdan bu "sınırsızlığı" kabul etmek mümkün değildir. On, yirmi veya belki de otuz yıl sonra dahi yapılacak bir vergi incelemesinde birleşme, bölünme ve devir ile ilgili olarak indirilebilir KDV ile ilgili bir tarhiyat yapılabilir olması idareyi sonsuza kadar keyfiyete sürükler. Aynı keyfiyet ise mükellef açı-

sından "belirsizlik" anlamını taşır. Zamanaşımı sadece mükellef açısından değil idare açısından da bağlayıcıdır. Bu şekilde bir düzenleme Anayasa'nın 2. maddesine yer alan hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırılamayacak kadar geniş, 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi ile de uyumlayacak kadar orantısızdır. Muhtemelen ilerleyen dönemlerde bu konu yargıya taşınacaktır.

Öte yandan VUK'un 253. maddesi uyarınca defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle ilgili kanunla düzenlenen belgeleri, ilgili buldukları yıllık takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu maddede değişiklik yapılmaksızın, birleşme, devir ve bölünme gibi işlemler nedeniyle yıllar sonra defter ve belgelerin talep edilmesi söz konusu olursa ve mükellefler bunu ibras etmezse nasıl sorumlu tutulacağı da ayrı bir tartışma hususudur.

### **b) KDV İndiriminde Getirilen Yeni Bir Sınır: Beş Yıl**

KDV Kanunu'nun 29. maddesi gereği bu vergide temel prensip mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den, yine aynı Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirmeleridir.

Bunun yanında götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV de indirim konusu yapılır. Diğer yandan KDV Kanunu'nun 30.

maddesinde ise “İndirilemeyecek KDV” unsurlarına yer verilmiş ve yukarıdaki temel prensip dışında kalan özellikli konular düzenlenmiştir. Daha önce beş bentten oluşan maddeye altıncı bir bent daha eklenmiştir. İlgili maddeye eklenen (f) bendi ile “beş takvim yılı süresince indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi” indirim yapılmayacak haller arasına dahil edilmiştir. Oysa 29. maddenin 2. fıkrasında bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamının, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olması durumunda aradaki farkın sonraki dönemlere devrolunacağı ve iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile bahsi geçen “devrolunan KDV” en fazla beş yıl süresince devrolunacak, beşinci yılın sonunda halen indirilememişse, devrolunan KDV sınıfından çıkacak ve artık “indirilemeyecek KDV” sınıfına girecektir.

Buna paralel bir şekilde “Verginin Gider Kaydedilemeyeceği” başlıklı 58. maddede ise “Şu kadar ki, bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi uyarınca indirilemeyecek katma değer vergisi, sonraki döneme devreden katma değer vergisi hesabından çıkarılarak özel bir hesaba alınır. Özel hesaba alınan sonraki döneme devreden katma değer vergisi, üç yıl içinde mükellefler tarafından yapılacak talep üzerine, Vergi Usul Kanununda düzenlenen zaman aşımını süreleri ile bağlı olmaksızın talep tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu suretle talepte bulunulmayan katma değer vergisi gider yazılamaz. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasında vergi incelemesi dışında farklı usuller tespit etmeye, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.” şeklinde değişiklik yapılmıştır.

İki düzenleme birlikte okunduğunda beş takvim yılı veya daha fazla süreyle devreden katma değer vergisi tutarlarının, indirim KDV hesaplarından çıkarılarak özel bir hesaba alınması, indirimi yasaklanan söz konusu katma değer vergisi tutarının, mükellefin talebine bağlı olarak yapılacak vergi incelemesi sonucuna göre gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınması düzenlenmiştir. Bir başka ifadeyle indirilemeyecek KDV olarak tanımlanan ve beş takvim yılı süresince devreden KDV tutarları, ertesi yılın başında özel bir hesaba alınacak, özel hesaba alınan tutarın bu tarihten itibaren üç yıl içinde mükellefin talebi üzerine, en fazla bir yıl içinde yapılacak vergi incelemesi sonucunda, incelemenin tamamlandığı yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Belirlenen sürede talepte bulunulmaması halinde, indirimi yasaklanan katma değer vergisi tutarının gider olarak dikkate alınması da olanaksız hale gelecek, işletmeler için vergi matrahının tespitinde de dikkate alınamayan nihai bir maliyet haline dönüşecektir. Değişiklikler, 01.01.2030 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecektir.

Madde gerekçesinde “Türk Vergi Sistemi incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir yılın zararı, en fazla izleyen beş takvim yılı veya hesap dönemi kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin zararının süresiz olarak izleyen yıl kazancından indirimi söz konusu değildir. KDV uygulamasında ise mükelleflerin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendiği KDV’nin ilgili dönemde indirilememesi halinde, bu KDV tutarı sonraki döneme devretmekte, fakat devreden bu KDV’nin hangi sürede indirim konusu yapılabileceğine ilişkin bir sınır bulunmamaktadır.” şeklinde bir neden ifade edilmiştir. Ancak bu gerekçede gelir vergisindeki “zarar” ile KDV’deki “indirim sistemi”nin süre açısından karşılaştırıl-

ması doğru olmamıştır. Her iki kavramın etki alanı, maksadı ve uygulaması farklıdır. Bir kişinin gelir elde etmesi ile ilgili faaliyetlerini sürdürürken sürekli zarar etmesinin hayatın olağan akışına aykırı olduğu gerçeğine dayanan zararların beş yıl ile sınırlandırılması ile amacı nihai tüketiciyi vergilemek olan KDV indirim hakkının sınırlandırılması elma ile armutun karşılaştırmasının dahi ötesinde bir durumdur. Zira KDV’nin indirim hakkının verilmeyip gider ya da maliyet olarak izlenmesine yönelik düzenleme yapılması sonuçta verginin de nihai tüketicinin değil, ticari veya mesleki faaliyet sahibi üzerinde kalması sonucunu doğurmaktadır. Bu da KDV’nin hedef aldığı neticeden çok uzaktır.

KDV kapsamında yer alan indirim sistemi ile indirilemeyen ve devrolunan KDV hesaplarında izlenen KDV rakamları Türkiye’de uzun yıllardır tartışılan konulardan biridir. Zira nihai tüketiciyi hedef alan KDV Kanunu, üretici, satıcı veya mesleki faaliyeti nedeniyle mal veya hizmet satan kişiler üzerinde finansal bir yük oluşturmaması yönünde yapılandırılmıştır. Asıl olan tüketicinin vergilenmesidir. Aradaki ekonomik birimlerin üzerinde vergi yükü kalmaması esastır. Dolayısıyla devreden KDV mükellefin üzerinde aslında yüklenmemesi gereken ama üzerinde kalan bir yükür ve neticede bu yükü aktaramadığı için de bazen uzun yıllar alternatif maliyetine katlanmak durumunda kalır.

Bu sorunu çözmek için birçok ülkede devreden KDV belirli bir zaman dilimi içinde yok edilemez ise “vergi iadesi” yapılarak hazine tarafından karşılanmakta ve nihayetinde mükellefin üzerinde yük bırakılmamaktadır. Örneğin Danimarka’da üç yıl içinde, Avusturya’da talep edildiğinde, Bulgaristan’da bir yıl içinde, Almanya’da ilgili dönem içinde, Hollanda’da beş yıl içinde mükellefin talebi üzerine KDV iadesi yapılmaktadır (EY Global: 2024). Oysa Türk Vergi Sis-





teminde vergi iadesi yapılmayacağı açık olarak düzenlenmiştir. Bu husus vergi adaleti açısından son derece olumsuz bir sonuç yaratmaktadır. Nitekim vergi adaleti ile ilgili Vergi Konseyi tarafından hazırlanan son raporda da şu şekilde ifade edilmiş ve ivedi bir şekilde çözülmesi gerektiği ifade edilmiştir (Vergi Konseyi Raporu, 2024: 50):

“Devreden KDV stoku Devletin mükelleflere olan borcudur; ya da tersinden ifade edersek, devreden KDV rakamı tüm mükelleflerin (makro ölçekte, ülkenin tamamında) belli bir dönem içinde Devlete fiilen ödedikleri ama aynı dönem içinde global olarak yaratılan katma değere göre KDV olarak tahsil edilmesi gereken rakamı aşan ödemelerin toplamıdır.

Tam da bu nedenle bu tutarlar mükelleflerin Devletten olan net alacağıdır. İndirim hakkı verdiği halde hesaplanan KDV yetersizliği nedeniyle fiilen indirimi mümkün olmayan KDV tutarının iade

edilmeyerek mükellefiyet süresince devrettirilmesi, hatta mükellefiyetin hitamında da çoğu durumda iade edilmeyerek nihai bir zarara dönüştürülmesi, yansıtılabilir olması gereken KDV’ni mükellef üzerinde yüke dönüştürdüğü gibi, işletmeleri de Devlete verilen bir ödöncü finanse etmek gibi çok yüksek maliyetler altına sokmaktadır. AB KDV mevzuatında da esasında devir oluşması durumunda bu verginin belli periyodlarla mükellefe iade edilmesi öngörülmüştür. Bizdeki uygulama ise iade yerine sonuza dek devrettirme şeklinde hatalı tasarlanmış ve bugün ulaştığı devasa rakamla artık tasfiyesi de giderek daha da zorlaşan bir sorun haline gelmiştir”.

2024 yılı itibarıyla da 300 milyar TL’yi aştığı tahmin edilen (Yeğin, 2024) devreden KDV toplamı artık hazine açısından da karşılanamayacak boyuta gelince söz konusu kanun değişikliği ile sorun çözülmeye çalışılmıştır. Ne var ki

bu düzenlemeye doğru bir çözüm yolu demek mümkün değildir.

Devreden KDV’nin beş yıl ile sınırlanması mükelleflerin mülkiyet hakkına açık bir müdahaledir. Mükelleflere bu iadenin yapılmaması aslında başkalarının ödemesi gereken verginin yansıtma mekanizmalarındaki kanuni düzenlemeler veya teknik sorunlar nedeniyle kanuni mükelleflerden alınması anlamına gelmektedir. Bu da düzenlemeyi sonuç itibarıyla daha önce de ifade edildiği üzere “nihai tüketiciler üzerinde dolaylı bir harcama vergisi” olmaktan çıkarmakta “işletmeler üzerinde doğrudan bir harcama vergisi” konumuna getirmektedir. Halbuki bu durum hem Avrupa Birliği’nin KDV Sistemi Direktiflerine hem de Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına aykırıdır (Yavaşlar, 2024).

Öte yandan indirilemeyecek KDV olarak tanımlanan ve beş takvim yılı süresince

devreden KDV tutarlarının özel bir hesaba alınması ve bu tarihten itibaren üç yıl içinde mükellefin talebi üzerine vergi incelemesine tabi tutulması da üzerinde ayrıca düşünülmesi gereken bir konudur. Ancak vergi incelemesi sonucunda söz konusu KDV rakamı gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu vergi idaresi açısından son derece önemli bir iş yüküdür. Vergi inceleme elemanlarının sayıca az olması ve zaten uzun yıllar süren vergi inceleme görevlerinin arasına bir de “devreden KDV iade incelemesi” getirilmesi, denetim işinin sektöre uğramasına, çok daha önemli konulara enerji ve zaman harcanamamasına neden olacaktır. Bu konu bir sonraki başlıkta açıklanan KDV iadelerinin tamamında vergi incelemesi sonuçlarına göre işlem yapılması yönündeki düzenleme ile birlikte düşünüldüğünde idare açısından yeni bir organizasyon ve sonuçta maliyet anlamına gelir ki tasarruf tedbirlerinin uygulandığı içinde bulunulan bu dönemde bunun ne derece faydalı olduğu tartışmalıdır.

#### **4. KDV İadelerinin Vergi İncelemelerine Bağlanması**

KDV Kanunu'nun “Yetki” Başlıklı 36. maddesinde yapılan önemli bir değişiklik KDV iade hakkı doğuran işlemlerle ilgilidir. İlgili maddenin ikinci fıkrasının yeni hali aşağıdaki gibidir:

“Bu Kanun hükümleri uyarınca iade hakkı doğuran işlemlerden kaynaklanan iade taleplerinin vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmesi esastır. Şu kadar ki, Hazine ve Maliye Bakanlığı; mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum se-

viyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Öteden beri KDV iadeleri istisnai haller dışında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılan yetki çerçevesinde yeminli mali müşavir raporlarına göre tespit edilmektedir. Ancak yeni düzenlemeyle bu uygulamadan vazgeçilmiş görünmekte ve esas itibarıyla KDV iadelerinin vergi incelemeleri sonucuna göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükellefiyet süresi, çalışan sayısı, aktif ve özsermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilip getirilmediği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma yönünde olumsuz rapor ya da tespit bulunup bulunmadığı gibi kriterleri esas alarak mükelleflerin vergisel uyum seviyeleri ve bu uyum seviyelerine göre farklı iade yöntemleri tespit etmeye, iade alacağına mahsup edileceği vergi borçları ile iadeye ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yönelik yetki verilmiştir.

01.09.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile artık iade almak için vergi incelemesi yapılacak ardından iade edilecek miktar inceleme raporu sonucuna göre tespit edilecektir. Lakin kanaatimize göre tüm iadelerin bu şekilde olması mümkün olmayacağından yine ilgili Bakanlık yetkisini kullanarak yeminli mali müşavirler aracılığı ile de iade yapmaya devam edecektir. Zira çeşitli nedenlerden dolayı iade alan mükellef sayısı oldukça fazladır. Bu bağlamda topyekün vergi incelemesine geçerek vergi iade işlemlerini yapmak mümkün görünmemektedir. Fakat diğer yandan açıktır ki idare bundan böyle riskli gördüğü, kayıt dışı ekonominin fazla olduğu ve/veya sahte/yanıltıcı belge gibi işlemlerin sıkça görüldüğü mükellef

ve/veya sektörleri tespit ederek bizatihi kendisi inceleme yapmayı planlamaktadır. Zamanla ayrıntılar netleşecektir.

#### **5. Deprem Bölgesine Yönelik Özel Düzenleme**

KDV Kanunu'na eklenen Geçici 45. maddede ile deprem bölgesinde devam eden ve yabancı kurumlar tarafından sürdürülen inşaat işlerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre “06/02/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağlı olmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 01/01/2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler ile bu yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağlı olan konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimi 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Eklenen geçici madde ile, 6 Şubat 2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu

idarelerine bağışlanmak üzere, konut, iş yeri, okul, öğrenci yurdu, hastane, ibadethane, kültür ve sanat merkezi, kütüphane gibi taşınmazların inşasına ilişkin yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına 01.01.2024 tarihinden itibaren yapılan teslim ve hizmetler 31.12.2025 tarihine kadar KDV'den istisna olacaktır. Aynı yerlerde genel bütçeli kamu idareleri ile yabancı devlet kurum ve kuruluşları arasında imzalanan protokol kapsamında genel bütçeli kamu idarelerine bağışlanacak konutların yabancı devlet kurum ve kuruluşlarına teslimleri de 31.12.2025 tarihine kadar KDV'den istisna edilecektir. Ayrıca bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen verginin indirim ve iadesi de mümkün bulunmaktadır. Söz konusu düzenleme 02.08.2024 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

## 6. Özel Tüketim Vergisi Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Söz konusu Kanununun 26. maddesi ile ÖTV Kanununun "Oran veya tutar" başlıklı 12. maddesinde değişiklik yapılmış, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı tütün maddelerinden alınmakta olan maktu vergi tutarına ilişkin asgari maktu vergi tutarının %20'sine kadar olan sınırlama kaldırılarak, birim ambalajda bulunan mamul için alınacak asgari maktu vergi tutarı kadar maktu vergi alınabilmesine ilişkin Cumhurbaşkanı'na yetki verilmiştir. Söz konusu düzenleme Kanun'un yayım tarihi olan 02.08.2024 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kanuni düzenleme sonrası 14.09.2024 tarihli ve 32662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 8958 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile sigarada %57 olan nispi vergi oranı %53,5'e indirilmiş, maktu vergi ise 5,7424 TL'den 7.80 TL'ye çıkarılmıştır. Asgari maktu vergi ise 1.4249 TL'den, 1.7026 TL'ye yükseltilmiştir. Böylece fiyatın üzerinden hesaplanan oransal vergi oranı düşürülürken, her bir sigara için

hesaplanan asgari maktu vergi tutarı artırılarak enflasyon nedeniyle maliyetlerde meydana gelen artış/azalış nedeniyle değişen fiyatlardan etkilenmeksizin, sigaradan alınan vergi miktarı korunmuştur. Sonuç itibarıyla sigara fiyatlarında gerçekleşebilecek olası artışların vergi gelirleri açısından enflasyonist netice yaratmaması, bir başka ifadeyle sigara üretici fiyatlarının düşmesi veya artması söz konusu olduğunda vergi gelirleri etkilenmeksizin aynı miktarda tahsil edilmesi sağlanmıştır.

## Sonuç

Vergilemede güvenliğin sağlanması ve kayıt dışılıkla etkin mücadele edilebilmesi, vergi adaletinin güçlendirilmesi, dolaysız vergilerin payının yükseltilmesi ve vergiye uyumun artırılması amacıyla kabul edilen 7524 Sayılı Kanun ile KDV ve ÖTV Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. İstisnalar ile ilgili düzenlemelerde uygulamaların kapsamının daraltıldığı görülmektedir. Bir başka ifadeyle bu iki dolaylı vergiden daha yüksek tahsilat yapılacağı ifade edilebilir.

Öte yandan KDV'de indirim mekanizması ve iade sisteminde yapılan değişikliklerde ise problemler alanlar dikkat çekmektedir. Bu makalenin ilgili yerlerinde de ifade edildiği gibi anayasa ve insan hakları açısından sorunlu düzenlemeler bulunmaktadır. İlerleyen zamanlarda yargıya taşınan vakalar ile sonucun netleşeceği söylenebilir.

## Kaynak

- <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2024/09/2024-Yili-Agustos-Ayi-MYB-Gercekleşmeleri.pdf>, (Erişim: 18.09.2024).
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği, RG, 26.04.2014/28983.
- 5724 Sayılı Kanun Teklifi (2/2290) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <https://cdn.tbmm.gov.tr/KKBSPublicFile/D28/Y2/T2/DosyaKomisyonRaporunuVerdi/eedea5fd>

4df0-4911-920a-055bdc732825.pdf, (Erişim tarihi: 23.09.2024).

- Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2024, EY Global, 12.03.2024, [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-gl-vat-08-2024.pdf?download](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-gl-vat-08-2024.pdf?download), (Erişim tarihi: 23.09.2024).
- "Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi", Vergi Konseyi Raporu, s.50, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/8/2024/07/Turk-Vergi-Sisteminin-Vergi-Adaleti-Bakimindan-Degerlendirilmesi-Raporu.pdf>, (Erişim tarihi: 20.09.2024).
- Fatih Yeğin, Devreden KDV: Dünü, Bugünü ve Yarını Üzerine Bir Bakış, 15.08.2024, <https://lebibyalkin.com.tr/haber/devreden-kdv-dunu-bugunu-ve-yarini-uzerine-bir-bakis>, (Erişim tarihi: 20.09.2024).
- Funda Başaran Yavaşlar, "Bir acayip Katma Değer Vergisi", 30.07.2024, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bir-acayip-katma-deger-vergisi/738830>, (Erişim tarihi: 20.09.2024).
- 8958 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, RG, 14.09.2024/32662.

