



KDV Kanununda İstisnaların Sınırı



Yalçın GEMİCİ

Vergi Denetmen Yardımcısı

I. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi "İstisnaların Sınırı" başlığı altında düzenlenmiştir. Maddede şu hükme yer verilmiştir:

1. Diğer kanunlardaki vergi muafılık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklemek veya bu kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir.

2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.

Maddenin 2. bendi ile ilgili herhangi bir hukuki tartışma yoktur. Bu nedenle çalışmamıza 19. maddenin yalnız 1. bendi konu edilmiştir.

KDV Kanunu'nun 19. maddesinin konuluş gerekçesinde KDV'nin bir bütün olduğu, işleyiş mekanizmasının herhangi bir yerine rasgele yapılacak bir müdahalenin sistemi düzenli bir şekilde işlemez hale getirebileceği belirtilmiş ve "...Konu, nispet, indirim, istisna ve muafılıkların birbirleri ile olan irtibatı bu vergide diğer vergilere nazaran çok daha önemlidir. Bilindiği gibi bizzat istisnaların varlığı sistemi yaralayan bir unsur olmaktadır. Bu nedenle bu vergi bakımından istisna ve muafılıkların konuluşunda büyük dikkat

sarfetmek, bunları koyarken sistemi bir bütün olarak düşünmek ve ona göre düzenlemek gerekmektedir. Bu vergi kanunu dışındaki diğer kanunlarla konulmuş ve konulacak geliş güzel istisna ve muaflıkların bu verginin mekanizmasının işleyişini bozmaması, aksatmaması için diğer vergi kanunlarındaki muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersiz addolunmuştur. Herhangi bir sektör veya işletmeye mutlak surette istisna veya muaflık tanınmak isteniyorsa bunun ancak Katma Değer Vergisi Kanununa hüküm konulmak suretiyle yapılması uygun görülmüştür..." açıklamasına yer verilmiştir.

K.D.V.K. m. 19 hükmü ile getirilen bu sınırlama ne kadar geçerlidir? Bir kanun hükmü ile böyle bir düzenleme yapılabilir mi? Madde gerekçesinde belirtilen çekinceler sadece bu hüküm ile giderilebilir mi? Bu kanundan önce ve sonra çıkarılan kanunlardaki istisna ve muafiyetler KDV açısından geçerli olabilir mi? Bu ve buna benzer sorular vergi yazınında tartışılmıştır ve halen tartışılmaktadır.

Çalışmamızda bu konuyu, kanun yapma tekniği açısından ve benzer hükümlerin yer aldığı bazı kanunlar ve bunlarla ilgili verilen yargı kararları göz önünde tutularak irdelemeye çalışacağız.

II. HUKUKİ DEĞERLENDİRME :

Bahse konu kanun hükmünün, diğer kanunlardaki muafiyet ve istisna hükümlerini KDV açısından geçersiz kılabilme imkanının araştırılmasında öncelikle ikili bir ayrıma gitmek gerekir. Konu KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden önce çıkmış olan ve bu tarihten sonra çıkarılan kanunlar açısından ayrı ayrı irdelenmelidir. Ancak bundan da önce yürürlükte olan iki kanundan hangisinin öncelikle uygulanacağı meselesinin çözümlenmesi gerekir. Bu konuda, kurallardan her ikisinin özel veya genel oluşuna; birinin özel diğerinin genel oluşuna göre bir ayırım yapıp incelemek gerekir:

1) Kurallardan her ikisinin genel veya özel olması:

Bir kanun yürürlükte iken ikinci kanun yürürlüğe girmiş olup her ikisi birden yürürlükte ise ve bunlardan her ikisi genel veya her ikisi özel hüküm niteliğinde ise kanunların yürürlük tarihi esas alınır. Şu anlamda ki, yeni kanunun eski kanunu açıkça yürürlükten kaldırdığı belli değilse, o zaman kural olarak, yeni kanun uygulanır. Eski kanun hükümlerine öncelik tanınmaz.

2) Kurallardan birinin özel, diğerinin genel olması :

Bu durumda eğer genel kanun önce, özel kanun sonra yürürlüğe girmiş

ise özel kanun genel kanuna tercihan uygulanır.Özel kanunun eski ve genel kanunun yeni olması durumunda ise genel kabul gören anlayış, kanun koyucunun iradesinin önemli olduğu,genel kanun tarafından özel kanunun koyduğu kuralların kaldırılması amacı güdülüp güdülmediğinin araştırılması ve ondan sonra bir sonuca varılması gerektiği yönündedir.¹

Bu açıklamalardan sonra tekrar konuya dönecek olursak, yukarıda da belirttiğimiz gibi KDV Kanunu'ndan önce ve sonra çıkan yasaları ayrı ayrı irdelemeliyiz:

1) KDV Kanunu'ndan Önce Çıkmış Olan Kanunlar :

19.madde hükmünün,KDVK'den önce çıkmış olan kanunlardaki istisnaların ve muafiyetlerin KDV açısından uygulanmasını engellediği konusunda herhangi bir tartışma yoktur.

2) KDV Kanunu'ndan Sonra Çıkarılan Kanunlar :

K.D.V.K.m.19 hükmünün asıl tereddüt uyandırdığı durum, bu düzenlemenin KDV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.01.1985 tarihinden sonra çıkarılan kanunlardaki istisna ve muafiyetler açısından geçerliliğidir. Zira gelecekte çıkarılacak kanunlara peşinen sınırlama koyması nedeniyle 19. madde hükmü bir anayasa hükmü gibidir. Halbuki anayasa dışındaki hiçbir kanun hükmü,gelecekte çıkarılacak kanunları sınırlayan hüküm taşıyamaz.²

Ortaya çıkan hukuki tartışmada yürürlükte olan iki düzenlemeden özel ve sonra olanın uygulanması gerektiği ve dolayısıyla önce ve genel olan 19. madde hükmünün zımnen kaldırdığı vergi yazınında savunulmuş, dayanak olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 1987/3E. ve 1988/1K. sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile ilgili kararı sunulmuştur.³

Gerçekten de 19. maddeye benzer hükümler 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinde ve 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun mülga 3. maddesinde(Taşıt Alım Vergisi ile ilgili), 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 45.maddesinde ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanu-

1 EDİS, Seyfullah, Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, DEÜHF Dön. Ser. İşl.Yayınları, Ankara, 1993, s.181

2 MAÇ, Mehmet, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık A.Ş., 1993, s.19.2

3 KARAMAN, Fazıl, KDVK'nin 19.m.ile Getirilen İstisna Sınırının İrdelenmesi, Vergi Dünyası, Ekim 1994, 158.Sayı, s.74.

nu'nun 10.maddesinde yer almaktadır.⁴ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun Emlak Vergisi Kanunu ile ilgili olarak verdiği karar ve karar metnindeki diğer görüşler irdelediğimiz KDVK m.19 hükmü için de yol gösterici niteliktedir. Bu sebeple öncelikle söz konusu kararı değerlendirmek gerekir.

Bahse konu 1987/3E. ve 1988/1K. sayılı karar 11.02.1988 tarihinde verilmiş,05.05.1988 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.Konu, Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren ve 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 24. maddesini değiştiren 2868 sayılı Kanun'un 2.maddesinin Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapmaksızın SSK'yı Emlak Vergisi'nden muaf tutması ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 22.maddesiyle çelişen bu hükmün ihtilaflara neden olması üzerine kurul gündemine gelmiştir.

Karar metni incelendiğinde Danıştay Başsavcısı'nın konuya ilişkin olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22.maddesinin Emlak Vergisi Kanunu dışında özel kanunlarla Emlak Vergisi muafiyeti tanınamayacağını genel bir hukuk kuralı olarak hükme bağladığı, Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan bu genel nitelikte düzenleyici hükmün ilga edilmiş sayılması için özel nitelikteki SSK Kanunu'nda açıkça Emlak Vergisi'nden muafiyetin belirtilmiş olması gerektiği, bu nedenle SSK'ye ait taşınmazların Emlak Vergisi'nden muaf tutulamayacağı yönünde görüş belirttiği anlaşılmaktadır.

Oyçokluğu ile alınan kararda ise şunlar söylenmektedir: *"...Emlak Vergisi Kanunu'nun22.maddesinde Bina ve Arazi Vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir denilmiştir. Getirilen bu hüküm kanun koyucuya hıtlap etmekte, Bina ve Arazi Vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümlerinin nasıl düzenleneceğini göstermektedir. Kanun koyucu bu hükmü Anayasanın emredici bir hükmüne dayanarak değil serbest iradesine göre koymuştur. Kanun koyucu takdir hakkına dayanarak koyduğu bir kanun hükmünü, aynı konuyu kapsıyan sonraki bir kanunla açık olarak veya zımnen değiştirebilir veya kaldırabilir. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun anılan 22.*

4 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nde bir kurumun kuruluş kanununda her türlü vergi, resim, harçtan muaf olduğuna dair hüküm bulunmasının bu kurumun alımlarında ÖTV uygulamasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.Ancak ilerleyen bölümlerde de belirtileceği gibi özellikle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ışığında yaptığımız yorumlarda bu düzenlemenin her durumda uygulanmasının mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Zira böyle bir durumda kanun koyucunun iradesi araştırılmalı ve buna göre bir karar verilmelidir. Esasen bahis konusu ettiğimiz Danıştay İBK Kararı'nda da bu yapılmıştır.

maddesinin yürürlüğe girmesinden çok sonra 11.11.1983 gününde yürürlüğe giren 2954 sayılı TRT Kurumu Kanunu'nun 48.maddesinin son fıkrasıyla ; "Kurumun iktisap ettiği veya edeceği radyo ve televizyon verici ve aktarıcı binaların **Emlak Vergisi ve tapu harçlarından muaf olduğu**" yolunda hüküm getirilmiş ve bu kanunlarla, Bina ve Arazi Vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümleri "Emlak Vergisi Kanunu'na bir bent veya fıkra eklenmesine dair Kanun" veya "Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılması hakkında Kanun" denilmeksizin düzenlenmiştir. Diğer yandan,4792 sayılı SSK Kurumu Kanunu'nun 27.7.1983 günü yürürlüğe giren 2868 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle değişik 24. maddesi hükmü şu şekildedir... "Madde 24/d- Bu kanunun 20/e maddesi uyarınca Kurumca kurulan müessese veya iştiraklerden elde edilen her türlü hak ve gelirleri, ithalde alınan vergi ve resimler dahil **her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.**" Bu maddenin son fıkrası gerek hükümet tasarısında gerek Bütçe –Plan Komisyonu'nun ve Sağlık ve Sosyal İşler Komisyonu'nun kabul ettiği metinde, "**vergi, resim ve harçlarla ilgili kanunlarda Kurumun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı yazılı olmasa dahi ithalde alınan vergi ve resimler dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.**"şeklindedir. Fıkra, bu haliyle Emlak Vergisi Kanunu'na uygulayacak olursak SSK Kurumu'nun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı Emlak Vergisi Kanunu'nda yazılı olmasa dahi kuruma ait taşınır taşınmaz malların Emlak Vergisi'nden muaf tutulması gerekecektir. Madde nin bu son fıkrası, Danışma Meclisince aynen kabul edilmiş, ancak fıkranın, " vergi, resim ve harçlarla ilgili kanunlarda kurumun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı yazılı olmasa dahi" ifadesi, Milli Güvenlik Konseyi Sosyal Güvenlik İş ve İşçi İlişkileri Komisyonu tarafından "madde metninde yer almasına gerek olmadığı ve bu ifadenin metinden çıkarılmasının tasarı ile öngörülen muafiyet kapsamını etkilemediği düşünüldüğünden, madde ,söz konusu ifade metinden çıkarılmak suretiyle yeniden düzenlenmiştir." denilmek suretiyle çıkarılmış ve tasarıdaki fıkra, Konseyce, "ithalde alınan vergi ve resimler dahil her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." şeklinde kabul edilmiştir... Bu ifadenin metinden çıkarılmasının tasarı ile öngörülen muafiyet kapsamını etkilemeyeceği düşüncesi olduğuna göre, SSK Kurumu'nun adı ve kuruluş kanununun tarih ve sayısı Emlak Vergisi Kanunu'nda yazılı olmasa dahi, Kuruma ait taşınır taşınmaz malları Emlak Vergisi'nden muaf tutulması gerekeceği, kanun koyucu-

*nun iradesinin bu yolda olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu hüküm de Anayasanın emredici bir hükmüne dayandırılmamış, kanun koyucunun serbest iradesine göre konulmuştur. Kanun koyucu iradesini, kuruma ait taşınmaz malların Emlak Vergisi'nden muaf tutulması gerektiği yolunda açıkça ortaya koymuştur. SSK Kanunu'ndaki anılan 24.madde hükmü, özel ve sonraki bir kanun, Emlak Vergisi Kanunu'ndaki anılan 22.madde hükmü ise genel ve önceki bir kanundur. "Özel ve sonraki kanun hükmünün genel ve önceki kanun hükmü yerine uygulanması gerektiği" yolundaki hukuk ilkesi karşısında, **Emlak Vergisi muafiyetinin nasıl düzenleneceği konusundaki her iki kanundan,özel ve sonraki kanun olan SSK Kanunu'ndaki anılan 24.madde hükmünün uygulanması gerekecektir.**"*

Karar metnindeki azlık oyu açıklaması ise "...Emlak Vergisi Kanunu'nun 22.maddesi hükmü karşısında yasa koyucu açıkça "emlak vergisinden muaf olunacağı" yolunda iradesini beyan etmedikçe "her türlü vergi, resim ve harç" deyimini "emlak vergisi"ni kapsamayacağından SSK'ya ait taşınmaz malların bu vergiden muaf tutulamayacağı görüşüyle çoğunluk kararına katılmıyoruz." şeklindedir.

Görüldüğü gibi tartışma "Her türlü vergi, resimden muaftır." ibaresinin yeterli olup olmadığı, muafiyet için açık bir hükme ihtiyaç olup olmadığı noktasında düğümlenmektedir. Bu açık hükmün Emlak Vergisi Kanunu'nda ya da özel düzenleme olan SSK Kanunu'nda yer alması önemli değildir. Emlak Vergisi Kanunu'ndaki "Bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisnaların ancak bu kanunda düzenlenebileceği" hükmünün bu anlamda önemi yoktur. Zira Anayasa dışında hiçbir kanun hükmü gelecekte çıkarılacak kanunları sınırlayan hüküm taşıyamaz. Kararda da belirtildiği gibi getirilen bu hüküm kanun koyucuya hitap etmekte ve muaflik hükümlerinin nasıl düzenlenmesi gerektiğini göstermektedir. Kanun koyucu bu hükmü sonraki bir kanunla açıkça veya zımnen değiştirebilir; kaldırabilir.

Açıkça yürürlükten kaldırmanın gerçekleşmemesi durumunda nasıl bir çözüm bulunacaktır? Emlak Vergisi Kanunu'ndaki hüküm hangi halde zımnen kaldırılmış kabul edilecektir? Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu bahis konusu ettiğimiz kararında sorunu *tarihsel yorum metodunu* kullanarak çözümlenmiştir. Tarihsel yorum metodunda bir yasa hükmü yorumlanırken, yasa ko-

yucunun yasanın yapıldığı andaki iradesi ve amacı araştırılır. Bu araştırma, yasa tasarısı ya da tasarıları, gerekçe, meclis komisyonlarındaki ve genel kuruldaki görüşmelere ilişkin tutanaklar üzerinden yapılır.⁵ Kurul, kararını verirken kanun koyucunun iradesini araştırmış, bunun için de hükmün kanunlaşma aşamasındaki metnini irdelemiş ve bunu kararına dayanak yapmıştır.

III. SONUÇ:

KDV Kanunu m.19/1 hükmü ile getirilen,istisna ve muafiyetlerin düzenleniş biçimine ilişkin sınırlamanın, KDV Kanunu'nun yürürlüğe giriş tarihi olan 01.01.1985 tarihinden önce çıkarılmış kanunlardaki istisna ve muafiyet hükümlerinin KDV hakkında uygulanmasını engellediği konusunda tereddüt yoktur.

KDV Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren kanunlarda KDV'ye ilişkin muafiyet ve istisnaların bulunması durumunda ise Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun Emlak Vergisi Kanunu'ndaki benzer bir hüküm için verdiği karar ışığında şu değerlendirmeyi yapmaktayız: Eğer sonra yürürlüğe giren kanunda açıkça KDV Kanunu m.19/1 hükmünü kaldıran düzenleme varsa özel ve sonraki kanun hükmü öncelikle uygulanacaktır. Eğer sadece "Her türlü vergi ve resimden muaftır." şeklinde ya da buna benzer bir hüküm varsa bu halde tarihsel yorum metodunu kullanarak kanun koyucunun iradesi araştırılmalıdır. Her ne kadar Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda böyle bir hüküm içeren SSK mevzuatının SSK'yı Emlak Vergisi'nden muaf tuttuğu belirtilmişse de sadece bu sonuç cümlesi bizi hatalı yorum yapmaya sevk edebilir. Kararın ayrıntılı incelemesini yaptığımız daha önceki bölümde de belirttiğimiz gibi aslında Kurul tarihsel yorum metoduyla yorum yapmış ve kanun koyucunun iradesini araştırmıştır.

Bu arada KDV Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren ve KDV'den muafiyeti ve istisnayı düzenleyen düzenlemelerden de kısaca bahsetmek gerekir.28.08.1992 günlü ve 3838 sayılı Kanun'un 19.maddesindeki muafiyet düzenlemesinde açıkça "... Katma Değer vergisi de dahil olmak üzere..." ifadesi yer almıştır.285 sayılı OHAL Bölge Valiliği İhdası Hakkındaki KHK'nin

5 ÖNCEL, Muallâ,KUMRULU Ahmet,ÇAĞAN Nami,Vergi Hukuku,Turhan Kitabevi,Ankara,2002,s.20-21.Ayrıca bkz.BİLGE Necip,Hukuk Başlangıcı,Turhan Kitabevi,Ankara,1994,s.196-197.

3.maddesinin son fıkrasında "...her türlü vergi, resim,harç ve katma değer vergisinden muaftır..."hükmü yer alır.

Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi KDV Kanunu m.19 hükmü istisnaları sınırlandırmak için tek başına yeterli değildir. Bu hüküm kanun koyucuya hitap etmekte ve yalnızca, KDV ile ilgili muafiyet ve istisna hükümlerinin nasıl düzenlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Gerek 3828 sayılı Kanun'da gerekse 285 sayılı KHK'de KDVK.m.19 hükmünün bu iki düzenlemenin kapsamındaki durumlarda uygulanamayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu düzenlemelerde KDV'nin açıkça zikredilmiş olması uygulamada tereddüt oluşturmaması amacına yöneliktir.