



## TURİZİMCİLERE İYİ HABER: ATİK'LERE İLİŞKİN KDV İADESİ GERİ (Mİ?) GELİYOR

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere KDV Kanununun 28. maddesi ile Bakanlar Kuruluna muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etme konusunda yetki verilmiş ve Bakanlar Kurulu da kendisine tanınan bu yetkiye istinaden günümüze kadar Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli listelerde belirtilen mal ve hizmetler için uygulanacak Katma Değer Vergisi oranları hakkında birçok değişiklik yapmıştır.

Bu değişikliklerden birisi de 24/12/2007 tarih ve 2007/13033 sayılı<sup>1</sup> Bakanlar Kurulu Kararıdır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı ile turizm sektöründe geceleme hizmetleri indirimli orana tabi hizmet kapsamına girmiştir. Buna paralel olarak da 01/01/2008 tarihinden itibaren bu hizmeti verenlerin, hizmeti verirken yükledikleri

ve indirim yolu ile gideremedikleri KDV'lerini KDV Kanununun 29. maddesi hükmü uyarınca nakden veya mahsuben talep hakları doğmuştur.

Turizmcilere KDV oranının indirilmesi nedeniyle getirilen bu iade avantajı, ilk olarak 2008/13234 sayılı Kararname<sup>2</sup> ile kısmen kısıtlanmış, her şey dahil sistemini uygulayan otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama işletmelerinin geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içkilere ilişkin yüklenilen KDV tutarlarının indirim konusu yapılması engellenmiştir.

Son olarak ise 5766 sayılı Kanunla<sup>3</sup> KDV Kanununun 29.maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesi 06/06/2008 tarihinden itibaren değiştirilmiş ve Bakanlar Kuruluna vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade hakkını kaldırma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu ise bu yetkisini

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı B.K.K

<sup>2</sup> 08/02/2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13234 sayılı B.K.K.

<sup>3</sup> 06/06/2008 tarih ve 26898 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunla Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"

2008/13903 sayılı Kararname<sup>4</sup> ile kullanarak, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, **20/07/2008** tarihinden sonra indirimli orana tabi işlemlerine ait iade edilecek KDV hesabına, ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'leri dahil etmemelerini uygun görmüştür.

Turizm sektöründe iade edilecek KDV hesabı ile ilgili yapılan bu düzenleme sonrasında konu bazı mükellefler tarafından yargıya taşınmış ve Danıştay 4. Dairesince ilgili Kararnamenin yürürlüğü durdurulmuş ve düzenleme Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Bu çalışmamızda bu düzenlemenin uygulamada yarattığı sorunları ve konu hakkında verilen yargı kararını ele alacağız.

## 2- TURİZMDE KDV İADESİNDE YAPILAN YENİ DÜZENLEMENİN UYGULAMADA YARATTIĞI SORUNLAR

İndirimli orana tabi işlemlerde KDV iadesini düzenleyen Kanunun 29. maddesinde 5766 sayılı Kanunla 06/06/2008 tarihinden itibaren yapılan değişikliklerle Bakanlar Kuruluna vergi oranı indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen KDV'nin iade hakkını kaldırma yetkisi verilmiştir. Bakanlar Kurulu ise bu yetkisini 2008/13903 sayılı Kararname ile kullanarak, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, **20/07/2008** tarihinden sonra indirimli orana tabi işlemlerine ait iade edilecek KDV hesabına, ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'leri dahil etmemelerini uygun görmüştür. Bu düzenleme sonrasında otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve

benzeri konaklama tesislerini işleten mükellefler, indirimli orana tabi işlemlerine ait iade edilecek KDV hesabına, ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen KDV'leri dahil etmeyeceklerdir.

Turizm sektöründeki geceleme hizmetlerinin büyük bölümünün her şey dahil sistemine göre verildiği ve sektördeki en temel ve maliyetli girdinin müşteri taşımaya mahsus ticari araçlar, yemek, tv, havlu, çarşaf, çatal kaşık, tabak vb. amortisman tabi iktisadi kıymetler ile alkollü içkilerden oluştuğu dikkate alındığında; bunların iade edilecek KDV hesabına dahil edilmemesi, indirimli orana tabi geceleme hizmeti veren işletmelerde iade edilecek KDV'nin olmayacağı anlamına gelir.

Zira böyle bir düzenleme yapılmıyorsa, işletmelerin yüksek oranda devreden KDV'si çıkacak ve bu durumda da KDV Kanununun 29.maddesi hükmü çerçevesinde yüksek miktarda KDV iade alacağı doğabilecekti. Bu nedenle böyle bir düzenleme yaparak sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin yüksek miktarda nakden veya mahsuben KDV iadesi almaları engellenmiş oldu.

Bu düzenleme uygulamada bir çok sıkıntıyı da beraberinde getirmiş ve konu en nihayetinde yargıya taşınmıştır. Bu sorunların neler olduğunu ana başlıklar halinde açıklayım.

### 2.1- İndirim Hesabında Dikkate Alınmayacak ATİK'lerde Yaşanan Tereddüt:

Düzenlemede, **20/07/2008 tarihinden sonra**, turizm işletmelerinde indirimli orana tabi hizmetlere ait iade hesabına, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Buna göre **20/07/2008 tarihinden sonra** yapılacak iade hesaplarında ATİK'lere ait yüklenilen KDV'leri iade

<sup>4</sup> 19/07/2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/13903 sayılı B.K.K.

hesabına dahil edilmeyecektir. Ancak kararda 20/07/2008 tarihinden sonra aktive alınan ATİK'lere ait yüklenilen KDV'nin mi yoksa hem bu tarihten önce hem de bu tarihten sonra alınan ATİK'lere ait yüklenilen KDV'nin mi iade hesabında dikkate alınmayacağı net olarak belirtilmemiştir. Bu durum ise uygulamada tereddütlere neden olmuştur.

### **2.2- Sektörde Devamlı Yatırım Yapan Mükelleflerde ATİK'lere Ait KDV Finansal Bir Yük Yaratmıştır:**

Katma Değer Vergisinde iade sisteminin temel mantığı "yüklenilip, indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi" olduğundan, yüklenildiği tartışmasız olan ATİK'lere ait KDV'nin iade hesabına dahil edilmemesi sistemin mantığı ile çelişmektedir.

Turizm sektörü ise ATİK'lere ilişkin KDV yüklenimlerinin en fazla olduğu sektörlerden birisidir. Rekabet ortamı turizm işletmelerini ister istemez yeni yatırımlara veya mevcut yatırımları sürekli genişleterek ve yenileyerek yeni yatırımlara zorlamaktadır. Yatırımların büyüklüğü ve çoğunluğunun inşaat girdisinden oluştuğu dikkate alındığında bu sektördeki KDV yüklenimi oldukça fazladır. Bu açıdan bakıldığında yeni yatırım yapan veya yatırımını tamamlayıp işletme aşamasına geçen mükelleflerin yüklendikleri vergilerin büyük bölümü ATİK'lere ait KDV'lerdir. Bu KDV'lerin indirim yoluyla giderilmesi sektörde verilen hizmetin KDV'si % 8 olduğundan oldukça zordur.

Dolayısıyla turizm faaliyeti ile uğraşan ve başka bir faaliyeti bulunmayan mükelleflerin bu KDV'lerini iade dışında indirim yoluyla gidermesi mümkün değildir. Yapılan bu düzenleme ile de ATİK'lere ait yüklenilen KDV'nin iadesi mümkün olmayacağından yüklenilen bu vergiler,

devamlı yatırım yapan veya yatırımını tamamlayıp işletme aşamasına geçen mükellefler üzerinde uzun süre finansal bir yük olarak kalacaktır.

### **2.3- Turizmde KDV İndiriminin Sağladığı Avantaj ve Rekabet Üstünlüğü Ortadan Kalkmıştır:**

Uluslar arası rekabetin her geçen gün hızla arttığı turizm sektöründe KDV oranının 01/01/2008 tarihinden itibaren %18'den %8'e indirilmesi sektöre önemli bir avantaj ve rekabet üstünlüğü sağlamıştır. Sektörün gelişmesi ve uluslararası rekabet ile baş edebilmesi için tabiatında var olan sürekli yatırım ve değişim için işletmelerin buna yeterli kaynağı ayırması şarttır. KDV oranının indirilmesi ile birlikte uygulanmaya başlayan KDV iadesi ise turizm işletmelerine yeterli kaynağı ayırma anlamında önemli bir katkı unsuru olmuştur. Ancak 20/07/2008 tarihinden itibaren geçerli olan düzenleme ile turizmde KDV iade sistemi neredeyse uygulanamaz hale gelmiştir. Özellikle sektörde yüklenilen KDV'nin önemli bir bölümünü oluşturan ATİK'lere ait yüklenilen KDV'nin iade hesabında dikkate alınmaması sektöre sağlanan avantaj ve rekabet üstünlüğünü ortadan kaldırmıştır.

### **3- YAPILAN DÜZENLEME İLE İLGİLİ YÜRÜTMENİN DURDURULMASI KARARI VE ANAYASA'YA AYKIRILIK İDDİASI**

Çalışmamızın önceki bölümünde açıkladığımız olumsuzluklar nedeniyle yapılan bu düzenleme bazı mükellefler tarafından yargıya taşınmış ve Danıştay 4. Dairesi bu düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bularak çıkarılan 2008/13903 sayılı Kararname'nin yürürlüğünün durulmasına karar vermiştir. Bu konu hakkındaki Karar'da<sup>5</sup>;

<sup>5</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 21/10/2009 tarih ve E.2009/6371 sayılı Kararı

*“19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 2008/13803 sayılı “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde İade Edilecek Verginin Hesabına Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait Katma Değer Vergisinin Dahil Edilmemesine İlişkin” Bakanlar Kurulu Kararı’nın dava konusu “...amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisi dahil edilmez.” kısmının, Anayasa Mahkemesi’nce bir karar verilinceye kadar veya Anayasa Mahkemesi’nce beş ay içinde karar verilmemesi halinde bu süre sonunda yeniden bir karar verilmek üzere yürütmesinin durdurulmasına oybirliğiyle karar verildi.”* denilmektedir.

Öte yandan Uyuşmazlığı inceleyen Danıştay 4. Dairesi, mükellefin Anayasa’ya aykırılık iddiasını ciddi bulmuş ve uyuşmazlığı Anayasa Mahkemesi’ne taşımıştır. Danıştay Kararı’nda konu ile ilgili ifadeler şu şekilde yer almaktadır:

*“Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, yasada belirlenecek yukarı ve aşağı sınırlar içinde yalnızca muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin olarak tanınan bir yetki olup, vergi yasalarının başka hükümleriyle ilgili olarak kullanılamaz. 73. maddenin 4. fıkrasının gerekçesinde de bu husus açıklanmış ve ‘vergi yükünün, muaflik ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere Kanunla Bakanlar Kurulu’na yetki verilmesi ilkesi kabul edilmiştir, Bakanlar Kurulu, bu yetkisini ‘amaç kanununda gösterilen unsurlar içinde kullanabilir’ denilmiştir.*

*Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/2. maddesine 5766 sayılı Kanunun 12. maddesiyle eklenen son cümle ile Bakanlar Kurulu’na verilen “... vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen*

*katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma” yetkisinin, aynı maddeyle, 28. madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, teslim ve hizmetlerin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulu’nca tespit edilecek sınırı aşan verginin, maddede sayılan borçlara mahsuben, mahsuben iade edilemeyen verginin ise nakden iade edileceğine dair kurala aykırı olması ayrıca Anayasa’nın 73/4. fıkrası ile Bakanlar Kurulu’na verilen ve anayasal sınırları çizilen yetkinin dışında, iade hakkının kaldırılmasını içermesi nedeniyle Anayasa’nın 2 ve 73. maddelerine aykırılık teşkil etmektedir”* denilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere Anayasa’nın 73. maddesine göre, Kanunların vergi indirimlerine ilişkin hükümlerinde sadece Kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilebilecektir. Oysa 5766 sayılı Kanunla Bakanlar Kurulu’na verilen yetki, mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, ATİK’ler dolayısıyla yüklenen KDV’nin iade hakkını kaldırma yetkisidir. Kanunla düzenlenen indirim hakkını kaldırmak ise bir anlamda vergi koymak olduğundan, Bakanlar Kurulu’nun da vergi koymak gibi bir yetkisi bulunmadığından ve Anayasa’nın 73. maddesi de buna cevaz vermediğinden anılan düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığı iddia edilmiştir.

Gerçekten de olaya “kazanılmış haklar” açısından bakıldığında, kararnamenin yayınından önce iade hakkı kazananların düzenleme sonrası bu haklarından yararlanamayacak olmaları düzenlemenin hukuka aykırı olduğu görülecektir. Bunun dışında, yazımızın önceki bölümünde belirttiğimiz üzere düzenleme, KDV’nin indirim, mahsup ve iade mekanizmalarını tam olarak çalıştırmadığından temel mantığına da aykırıdır.

Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliğin Anayasa'ya aykırı olup olmadığı konusunda, Anayasa Mahkemesi'nin vereceği karar oldukça önem taşımaktadır. Değişikliğin anayasaya aykırı olduğuna karar verilip ilgili yasa hükmü iptal edilirse, 2008/13903 sayılı Kararname'nin dayanağı da ortadan kalkacak, dolayısıyla, bu noktadan sonra kararnamenin uygulanma olanağı bulunmayacaktır.

Bu durumda ise ATİK'lere ilişkin yüklenen KDV'nin indirimli orana tabi işlemlerdeki iade edilecek KDV hesabında dikkate alınabilecek ve ATİK'lere ilişkin indirilemeyen KDV'nin iadesi yeniden mümkün olacaktır.

#### 4- SON SÖZ

Bu çalışmamızda turizm sektöründe KDV iadesini büyük ölçüde ortadan kaldıran ATİK'lere ilişkin yüklenen KDV'nin iade hesabında dikkate alınmayacağına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararının yürütmesinin durdurulmasına ilişkin kararı ele aldık.

Vergilerin yasallığı kuralı anayasa ile güvence altına alınmış, bu yasallık ilkesinin istisnası olarak ise Bakanlar Kurulu'na sadece yasada belirtilenecek aşağı ve yukarı sınırlar içinde muaflik, istisna, oran ve indirimler konusunda değişiklik yapma yetki verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Görüleceği üzere Anayasa ile verilen yetkiler arasında Kanunların vergi indirimlerine ilişkin hükümlerinde sadece Kanunun belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi olup, "indirim hakkının kaldırılması" gibi bir yetki verilmemiştir.

İşte bu nedenle yapılan düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmuş ve söz konusu düzenlemeye dayalı olarak çıkartılan 2008/13903 sayılı Kararname'nin uygulanmasının yürütmesi durdurulmuş ve Danıştay tarafından konu Anayasa Mahkemesi'ne götürmüştür.

Söz konusu düzenlemenin turizm yatırımlarının olumsuz yönde etkilenmesi, sektördeki rekabet üstünlüğünün kaybedilmesi ve buna paralel olarak da turizm gelirlerinin düşmesi gibi yaratacağı birçok olumsuz sonuçlar dikkate alındığında alınan yürütmenin durdurulması kararı yerinde bir karardır. Sektörde faaliyet gösteren firmaların iade hesabı konusunda Anayasa Mahkemesi kararını dikkatle takip etmeleri gerekir.