

İŞLETMEDE İMAL ve İNŞA EDİLEN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERE İLİŞKİN KDV’NİN, İNDİRİMLİ ORANDA VERGİYE TABİ TESLİM ve HİZMETLERE İLİŞKİN İADE EDİLECEK KDV HESABINDA PAY VERİLMESİNİN “AKTİFE ALMA” KAVRAMI ÜZERİNDEN KISITLANMASI HUKUKA UYGUN MUDUR?

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

Ege ŞENTÜRK, Stj. Avukat

İzmir, 25.03.2022

I. GENEL AÇIKLAMALAR ve “SORUN”UN TESPİTİ

Mükellefler işletme faaliyetleri için gerekli olan amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kullanıma hazır bir şekilde temin edebilecekleri / satın alabilecekleri gibi bina – altyapı tesisleri örneğinde olduğu gibi çoğu kez kendileri imal veya inşa edebilmektedirler.

İmal ve inşanın mükellef bünyesinde gerçekleştiği durumlarda mükellefler imal ve inşa için yaptıkları harcama kalemlerini bu kıymet amortismanına tabi hale gelinceye kadar muhasebe kayıtlarında bir hesapta (duruma göre 258. Yapılmakta Olan Yatırımlar ve/veya 259. Verilen Avanslar Hesabı) izlemekte ve çoğu kez bunlar hesap dönemi içinde kullanılmaya başlansa dahi bilanço gününde ilgili hesaplara (duruma göre 251, 252, 253, 255 gibi hesaplar) aktarmaktadır. Kullanıma hazır hale gelen kıymetlerin bu şekilde ilgili hesaplara aktarılmasına muhasebe tekniği açısından “*aktife alma*” ya da “*aktifleştirme*” denilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun değişiklikten önceki halinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanıma hazır halde edinilmesinde ödenen KDV’nin bir defada indirimine izin verilmemekte ve bunun belirli bir sürede (başlangıçta 5 daha sonra 3 yıl) indirimi öngörülmüştü. Eğer amortismanına tabi iktisadi kıymet işletmede imal veya inşa ediliyorsa, imal ve inşa devam ettiği sürece girdilere ait KDV tutarları ilgili aylarda önce indirim konusu yapılmakta, ancak aktife alınma anında bu bir vergiyi doğuran olay kabul edilerek önce KDV hesaplanmakta akabinde ise yine belirli bir sürede kısım kısım indirimi öngörülmekte idi. İşletmede imal ve inşa edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınma tarihi işte o dönemlerde önem arz etmekte idi.

Daha sonra Kanun değişikliği yoluyla amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait KDV’nin edinildiği tarihte indirimi esasına geçilirken işletmede imal ve inşa edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınması vergiyi doğuran bir olay olmaktan çıkarıldığı için KDV hesaplanması ve devamında da belirli bir sürede kısım kısım indirilmesi uygulamasından vazgeçildi. Böylece esasen KDV açısından aktife alma / aktifleştirme kavramı ve buna dair tarihin tespitinin de bir önemi kalmamış oldu.

Ancak mükellefin indirimli oranda KDV’ne tabi işlemler nedeniyle iade edilecek KDV hakkının doğduğu olaylarda, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen KDV tutarından iade

edilecek KDV tutarına pay verilebilme imkânı nedeni ile son dönemlerde özellikle işletmede imal ve inşa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler / aktife alma / aktifleştirme tarihi gibi kavramların sorun yaratmaya başladığı gözlenmektedir. Konuyu bir turistik konaklama tesisi örneği üzerinden ele alırsak, şöyle ki:

Bu tesisin imal ve inşasının birkaç yıllık bir zaman dilimine yayıldığı ve örneğin tesisin üçüncü yılın herhangi bir ayında, örneğin 01.05.... tarihi itibarıyla müşteri kabul etmeye başladığını, ancak imal ve inşa edilen amortisman tabi iktisadi kıymetin aynı yılın değerlendirme gününde yani 31.12.... tarihinde aktifleştirildiği durumlarda, çeşitli vergi dairelerinin KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki bir açıklamaya dayalı olarak aktife almanın 31.12.... tarihinde olması nedeniyle bu tarih öncesi indirimli oranda KDV'ne tabi teslim ve hizmetlere ilişkin iade edilecek KDV hesabına pay verilmesini reddettiği görülmektedir.

Bir başka ifade ile 01.05.... – 31.12.... tarihleri arası elde edilen hasılat ve buna dair maliyet (elbette imal ve inşa edilen amortisman tabi iktisadi kıymete dair 12 aylık amortisman) kazanca dair vergi hesaplarında dikkate alınırken aynı döneme ilişkin amortisman tabi iktisadi kıymet nedeni ile oluşan KDV yükü iade pay hesaplamasında idare tarafından (sadece aktife alma ile ilgili muhasebe kaydının 31.12.... tarihinde yapılmış olmasına dayalı olarak) reddedilmektedir.

Bu yönde örnek bir idari görüş (özel arşiv), *"...KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III.B.3.1.3.3 - İade Hesabına Dahil Edilebilecek Yüklenilen KDV bölümünde 'Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür. Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir."* şeklindeki gerekçe ile *"...fiilen kullanılmaya başlanmış olsa bile aktife alınma tarihi 31.12.... olan ancak Yüklenilen KDV Listesine daha önceki dönemlerde pay verilerek iadesi talep edilen kısmın..."* reddi yolunda olup, çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde idarenin bu yaklaşımının hukuka uygunluğu tartışmaya açılacaktır.

II. KONUNUN ÖZÜ - İDARE GÖRÜŞÜ ve ÇÖZÜLMESİ GEREKEN HUKUKİ SORUN

Konun özünü, fiilen kullanılmaya / hizmet üretmeye başlayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü = envanter günü = bilanço günü aktife alınmasının, bunların fiilen kullanılmayan başladığı tarihten itibaren KDV iadesi hesaplamalarında pay verilmede esas alınıp alınamayacağı oluşturmaktadır.

İdare, bunların muhasebe kayıtlarında / defterlerde bir hesaptan diğerine aktarma tarihini esas alırken, aktife almanın değerlendirme günü = bilanço günü = envanter günü itibarıyla yapılmasının yeterli ve zorunlu olduğu, KDV iadesi hesaplamalarında bu şekilde aktife alınan iktisadi kıymetlerin fiilen kullanılmaya / indirimli oranda hizmet ifasına konu hizmeti üretmeye başlamalarının yeterli olduğu ve bu tarihten itibaren iade hesaplamalarında pay verilebileceği şeklinde özetlenebilecek hususları dışarıda bırakmaktadır. Çalışmamız esasen idarenin dışarıda bıraktığı bu hususların değerlendirilmesi ile idari görüşün hukuka uygunluğunu irdelemeye yöneliktir.

III. ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNDEN KDVK MD. 29 İLE İLGİLİ TESPİTLER

KDV KANUNU'NUN RUHU "İNDİRİM" MEKANİZMASIDIR VE "İNDİRİMLİ ORANDA VERGİYE TABİ İŞLEMLERDE İADE" BU MÜESSESENİN TAMAMLAYICISIDIR

Konumuz indirimli oranda KDV'ne tabi işlemler (KDVK md. 28, ilgili BKK ve CK) nedeni ile yüklenilen KDV tutarlarından indirim (KDVK md. 29/1) ile giderilmeyen kısmın iadesi (KDVK md. 29/2) sırasında, yüklenilen KDV içinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV tutarından pay verilmesi ve daha özelden hangi tarihten itibaren pay verilebileceği hususu ile ilgilidir.

Dolayısıyla öncelikle KDV'nin temelini oluşturan indirim ve indirilemeyen verginin akıbeti ile hangi halde iade edileceği gibi konulara kısaca değinmek zorunluluğu söz konusudur. Ancak bu açıklamalar sonrasında amortismanına tabi iktisadi kıymet - amortismanına tabi iktisadi kıymete ilişkin KDV tutarından pay verilme tarihi gibi konularda açıklamalar yapılması bir anlam taşıyacaktır.

Aşağıda öncelikle KDV teori ve pratiğinde indirim ve iade konusu ile ilgili somut açıklamalar ilgili mevzuat ve içtihatlar da işaret edilerek ele alınacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesi,

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi, ..."

ve

"2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez..."

şeklinde indirim müessesesi ile ilgili temel kuralı yani indirilemeyen verginin iade edilmeyip indirim olarak sonraki dönemlere devrolunacağı kuralını koyduktan sonra hemen devamında,

"...Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanı tarafından tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin ... borçlarına mahsuben ödenir. ... Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir. ..."

hükmü ile buna dair bir istisnayı, yani indirilemeyen verginin belirli şartlarda mahsuben ve sonrasında nakden iadesi düzenlemesini getirmiştir.

Konumuz yukarıda alıntılanan KDVK md. 29/2 hükmü ile ilgili olup, iade için gerekli şartların yani *"...28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve*

hizmetlerle ilgili... bir olayın ve *"...indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi..."* nin varlığı konusunda bir tartışma söz konusu değildir.

Aynı madde içeriğinde, *"Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."* hükmü de yer almakta olup, çalışmamıza konu tartışma işte bu noktaya yani indirimli oranda teslim / hizmetler ilgili olarak talep ettiği iade verginin **amortismanına tabi iktisadi kıymetler** ile ilgili kısmına münhasırdır.

Önceki yıllarda söz konusu hüküm ile Anayasa Mahkemesi tarafından verilmiş bir iptal kararı mevcut olup, iptal öncesi hüküm ile iptal sonrası değiştirilen hüküm karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibidir:

Yürürlükteki hüküm

"Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen hüküm

"Bakanlar Kurulu, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Başta *"amortismanına tabi iktisadi kıymet"* olmak üzere, *"indirim"*, *"iade"*, *"amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yüklenen vergiden pay"* olmak üzere kavramların hukuki zemine oturtulması anlamında söz konusu hükmün 5766 sayılı Kanun'un 12. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendiyle değiştirilen son cümlesinin iptali istemiyle açılan davada Anayasa Mahkemesi'nin oy birliği ile iptale dair 17.11.2011 tarih ve E:2010/11 K:2011/153 sayılı kararı, ışık tutucu niteliktedir ve iptal kararının aşağıdaki kısmının zorunlu olarak biraz uzun da olsa alıntı olarak çalışmamıza ithalinde yarar görülmüştür:

"Katma Değer Vergisi (KDV), üretim ve tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle de her aşamada katılan değer artışını temel alan, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. Katma değer, bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan girdilerin alış fiyatı arasındaki farktan oluşmakta, ödenecek KDV de, satış tutarı üzerinden hesaplanacak KDV'den alışlar üzerinden ödenen KDV'nin mahsup edilmesi suretiyle bulunmaktadır. KDV sisteminde, mal ve hizmetin üretim aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarında vergi alınmakta ve her bir aşamada alınan vergiden bir önceki aşamada alınan vergi indirilmek suretiyle kalan vergi, Hazineye intikal ettirilmektedir."

İndirim müessesesi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde düzenlenmiş, mükelleflerin yaptıkları teslimler veya ifa ettikleri hizmetler üzerinden hesaplayacakları vergiden, kendilerine yapılan teslimler veya ifa olunan hizmetler ile ithal ettikleri mallara ait vergiyi indirebilecekleri öngörülmüştür. KDV indirimi, vergilendirme

dönemleri itibariyle uygulanmaktadır. Mükellefler, bir vergilendirme döneminde teslim ettikleri mal bedeli üzerinden hesapladıkları vergiden sadece o malların alımında ödedikleri vergiyi değil, vergilendirme döneminde satın aldıkları diğer malların vergisini de indirebilmektedir. 29. maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunmakta, iade edilmemektedir.

KDV kapsamına giren işlemlerden bir bölümü ülkenin içinde bulunduğu sosyal, kültürel, ekonomik durumlar nedeniyle, uluslararası ticarete rekabet eşitliği sağlayabilmek amacıyla ya da vergilendirme tekniğinden kaynaklanan nedenlerle vergiden istisna edilmiş; bir bölümü, Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden farklı oranlarda vergilendirilmiş; bir bölümü ise, alınacak verginin güvenliği açısından vergi tevkifatı kapsamına alınmıştır. KDV'den istisna edilen, indirimli oranda vergilendirilen veya vergi tevkifatı uygulanan işlemler nedeniyle bu işlemlere konu olan mal ve hizmetlerin edinimleri veya üretimleri safhalarında ödenen vergiler, mükelleflerin üzerinde fazla vergi yükü oluşturmakta, dolayısıyla mükelleflerin fazladan katlandıkları vergi yükünden arındırılabilmesi, gerçek vergi yüküne ulaşılması bu vergilerin mahsuben veya nakden iadeye konu edilmesi ile mümkün olmaktadır.

Vergiden istisna olmamakla birlikte, genel oranda vergi ödenerek temin edilen girdilerden üretilen mal veya hizmetlerin indirimli oranda vergi uygulanmak suretiyle teslim edilmesi halinde, hesaplanan vergi her zaman genel oranlı girdiler nedeniyle ödenen verginin indirimi için yeterli olmadığı durumda, mükelleflerin fazla vergi yükünden arındırılabilmesi amacıyla 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile aynı Kanun'un 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranları indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilen sınırı aşan kısmı vergi yılı içinde mahsuben, mahsuben iade edilemeyen vergi ise nakden iade edilmektedir."

Anayasa Mahkemesi, aynı kararda;

"KDV iadesi, belirli koşulların varlığı halinde yasa koyucu tarafından bir "hak" olarak mükelleflere tanınmıştır. İade hakkı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satın alınmasında ödenen katma değer vergisinin, indirimli vergi oranlarının uygulanması nedeniyle mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olmasından diğer bir anlatımla indirilemeyen KDV'den kaynaklanmaktadır. Amortisman tabi olan iktisadi kıymetlerden dolayı yüklenilen KDV'nin yüklenildiği dönemde indirim konusu yapılamaması nedeniyle iade edilmesi yasayla yapılması gerekirken, itiraz konusu kuralda Bakanlar Kuruluna, vergi oranları indirilen "mal ve hizmet grupları" ile "sektörler" itibariyle amortisman tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin iade hakkını kaldırma yetkisi verilmiştir.

İtiraz konusu kuralın gerekçesinde, "... yapılan düzenleme ile vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile farklı sektörler itibariyle amortisman tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen vergiler bakımından iade hakkının kaldırılmasına yönelik Bakanlar Kurulu yetkilendirilmektedir" denilmiştir."

tespitini yapmış bulunmaktadır.

IV. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET - AKTİFE ALMA GİBİ TARTIŞMALARA GEREK OLMADAN "GERÇEK" VE "FİİLİ" DURUMUN DİKKATE ALINMASI HALİNDE DAHİ TARTIŞMA, MÜKELLEFLER LEHİNE ÇÖZÜME KAVUŞABİLECEKTİR

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi, "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmünü içermektedir. Vergilendirmede gerçeklik olarak adlandırılan bu ilkenin devamı olarak aynı madde, "*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*" yolunda vergilendirmede delil serbestisi ilkesi olarak adlandırılan düzenlemeyi de içermektedir.

Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde "*amortisman*" - "*amortismana tabi iktisadi kıymet*" - "*aktife alma / girme*" - "*değerleme / envanter / bilanço günü*" gibi hukuki kavramlara temas edilecek olmakla birlikte tartışmanın çözümü bunlara gerek kalmadan fiili ve gerçek durumun esas alınması ile de çözüme kavuşabilecektir. Şöyle ki, çalışmamızda örnek aldığımız turizm konaklama tesisi örneği özelinde,

- Belediye İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatı
- Belediye Yapı Kullanma İzin Belgesi ve Yapı Ruhsatı,
- Tapu Senedi ve İmar Durumu Belgesi
- Elektrik Fatura Örnekleri
- Su Fatura Örnekleri
- Satış Fatura Örnekleri
- Günlük Müşteri Listesi Örnekleri

şeklinde belgeler incelenerek, örneklediğimiz olayda bu belgelerin 01.05.... tarihi itibarıyla işletmenin faaliyete geçtiği, her türlü resmi kurumun bundan haberdar olduğu, tesise müşteri kabullerinin başladığı, bu tarihten itibaren müşterilere hizmet ifalarına dair faturaların düzenlendiği, bu hizmetler için indirimli oranda KDV (%8) uygulandığı somut olarak tespit edilebilecektir.

Hasılatı vergiye tabi safi kazancın tespitinde dikkate alınan işletme ile ilgili aktifleştirme muhasebe kayıtları değerlendirme -envanter - bilanço günü olan 31.12.... tarihinde yapılmış ise de (ki aşağıda Kanunen bunun mümkün olduğu açıklanacaktır) amortismanlar yıllık olarak dikkate alınmış, üretilen ve indirimli oranda vergiye tabi hizmetin üretimi için tesis kullanılmış, elektrik - su gibi giderlere ait faturalardan tesisin kapasite kullanmaya başladığı ortaya çıkmış olacaktır.

Tesis kullanılır olmasa / kullanılsa bu hizmet üretilemeyeceğine göre, hizmetin bünyesinde (Bkz. Yukarıda alıntılanan Anayasa Mahkemesi Karar gerekçesi) bu tesise ait KDV tutarlarının yer almadığını iddia etmek, üstelik bunu bir Kanun hükmüne değil Genel Tebliğe dayandırmak hukuka aykırı bir şekilde gerçeklikten kopmakla eş değerdir. Tartışmanın öncelikle bu noktadan irdelenerek çözüme gidilmesi gerekli olmaktadır.

V. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET KAVRAMININ TANIMI KDV KANUNU'NDA MEVCUT DEĞİLDİR ve BU NEDENLE BAŞVURULMASI GEREKEN NORM VERGİ USUL KANUNU'DUR

Katma Değer Vergisi'nin temelini oluşturan "*indirim*" mekanizmasının ve bağlı olarak indirimli oranda vergiye tabi işlemlerde bu mekanizmanın aksamasını önleme açısından düzenlenen "*iade*" mekanizmasının yukarıda Anayasa Mahkemesi kararından da yola çıkılarak ortaya konulması sonrasında bu kez de "*amortismanına tabi iktisadi kıymet*" kavramı ile ifade edilen hususların açıklığa kavuşturulması gerekli olmaktadır. Aşağıda bu yönde açıklamalarımız yer almaktadır.

KDV Kanunu'nun geçmişten günümüze bir çok maddesinde (md. 3 / mülga hüküm, md. 10 / mülga hüküm, md. 20 / mülga hüküm, md. 29, md. 30, md. 31 / mülga hüküm) "*amortismanına tabi iktisadi kıymet*" kavramı yer almakta ise de, KDV Kanunu bu kavramı tanımlayan bir hüküm içermemektedir.

Esasen, amortismanlar bir gider olarak GVK (md. 40/7) anlamında vergiye tabi gelirin ve KVK (md. 6/2 yollaması ile GVK md. 40/7) anlamında vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak kalemler olup "*amortismanına tabi iktisadi kıymet*" kavramı bununla ilgili olup GVK md. 40/7'de "*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar*" şeklinde ifade edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan "*değerleme*" hükümlerine tabidir.

VUK md. 3 içeriği "*Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*" hüküm ışığında bir vergi kanunu olan KDVK hükümlerinde geçen "*amortismanına tabi iktisadi kıymet*" kavramı için doğal olarak VUK hükümlerine gidilmek zorundadır.

Ancak bu yapılırken konumuzun (bir gider olarak) "*amortisman*" değil (amortisman ayrılmasına da esas alınan) "*amortismanına tabi iktisadi kıymet*" olduğu, amortisman ile ilgili hükümlere buna tabi kıymetin ne olduğunu tespit açısından başvurmak durumunda olduğumuz / sınırın bu olduğu daima göz önünde tutulmalıdır.

Bu nedenle ilgili hükümleri ortaya koymadan hemen önce, VUK md. 3/A içeriği "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" hükmünü belirtmek isteriz.

Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Kitabı, "*Değerleme*" başlığını taşımakta, "*İktisadi Kıymet Değerleri*" bunun Birinci Kısımında, "*Değerleme Esasları*" ise bu Kısımın Birinci Bölümünde yer almaktadır.

Bu bölümde "*Değerlemenin Tarifi*", "*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*" (md. 258) şeklinde yapılmış ve "*Değerleme Günü*" ise "*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*" (md. 259) vurgusu ile belirtilmiştir. Kanun aynı bölümde "*Değerleme Ölçüleri*"ni de tek tek tanımlamış (md. 261) bulunmaktadır.

Kanunun bu Bölümünde "*Değerleme Günü*" ile ilgili maddede (md. 259) "*vergi kanunlarında gösterilen gün ve zaman*" denmiş ise de bu konuda yani hangi gün ve zaman olduğu konusunda bir açıklık yer almamaktadır.

Ancak;

- "*Envanter defterine işe başlama tarihinde ve **mütaakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan** envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir.*" ("Envanter Defteri ve Bilanço Günü" başlıklı md. 185)
- "*Üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:*" ("*Envanterde Amortisman Kayıtları*" başlıklı md. 189)
- "*Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar: ... 1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;...*" (Defter tutmada "*Maksat*" başlıklı md. 171)
- "*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*" ("*Hesap Dönemi*" başlıklı md 174)
- "*Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.*" ("*Bilanço*" başlıklı md. 192)

şeklindeki madde hükümleri dikkate alındığında, **değerleme günü = bilanço günü = hesap dönemi** şeklinde bir sonuca ulaşmakta tereddüt bulunmamaktadır.

Kanunun aynı Kitabının aynı Kısımının İkinci Bölümü ise "*İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerin Değerlemesi*" başlığını taşımakta, konumuz / tartışmamız ile ilgili "*Gayrimenkuller*" (md. 269), "*İnşa ve İmal Giderleri*" (md. 271), "*Demirbaş Eşya*" (md. 273) bu bölümde düzenlenmektedir. (Aynı Bölümde yer alan bazı kıymetler ya amortisman tabi değildir ya da tabi ise de konumuz ile ilgili değildir ve bu nedenle açıklamalarımıza dahil edilmemiştir.)

Çalışmamızın bu bölümünde ele alınarak ortaya konulduğu üzere iktisadi işletmelere dahil kıymetler değerlendirme gününde / bilanço gününde yani hesap döneminin son gününde değerlemeye tabi tutulacak olduğuna göre Kanun sistematigi içinde bir kıymetin amortisman tabi iktisadi kıymet olup olmadığı (yani üzerinden amortisman ayrılıp ayrılmayacağı) da aynı gün yani hesap döneminin son günü ele alınmak zorundadır.

Vergi Usul Kanunu sistematiginden devam edersek, "*Amortismanlar*", "*Değerleme*" başlıklı Üçüncü Kitabın Üçüncü Kısımında düzenlenmiştir.

Kanunun "*Amortisman Mevzuu*" başlıklı 313. maddesi, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*" şeklinde olup, esasen bu madde "**amortisman tabi iktisadi kıymet**" kavramının da bir tanımı şeklindedir.

O halde yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaşların ancak işletmede bir yıldan fazla kullanılması halinde amortismanın konusuna girmesi hususu,

çalışmamızın bir önceki bölümünde işaret ettiğimiz Kanun hükümlerine göre değerlendirme / bilanço günü yani hesap döneminin son günü irdelenecektir.

Nitekim **"Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür."** yolundaki 320. madde hükmü de, kıymet yılın hangi ay ve gününde aktife girerse girsin 'kural olarak' amortismanının yıllık ayrılacağına işaret etmektedir. (Maddede isteğe bağlı kıst amortisman yanında binek otolara özgü zorunlu kıst amortisman ile ilgili de düzenleme yer almaktadır. Ancak bunlar konumuz ve tartışmamız ile ilgisizdir.)

On iki aylık hesap dönemi ve bilanço günü / envanter günü / değerlendirme günü / hesap döneminin son günü ilkesinden ayrıntı tek durum Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin tabi olduğu üçer aylık Geçici Vergi dönemlerinde görülmektedir.

Konuya ilişkin 217 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği bu konuda şu açıklamaları içermektedir:

"3.6. Amortisman Uygulaması

28. Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerleme günü itibarıyla aktifte bulunması gerekmektedir. ...

30. Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktife aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar. ..."

Görüldüğü üzere Geçici Vergi dönemleri üçer aylık olsa da idare bu uygulamada amortismanlar yönünden yıl (hesap dönemi) esasından vazgeçmemekte ve üstelik hesap dönemi içindeki üçer aylık dönemlerde amortisman ayrılması için o tarihte değil değerlendirme günü (bilanço günü / değerlendirme günü) itibarı ile aktifte bulunmayı aramaktadır. Aslında bunlar idarenin yorumu değil Vergi Usul Kanunu'nun zaten amir hükümleridir.

Kaldı ki yine aynı Genel Tebliğ şu açıklamaları da içermektedir:

"7.1. Bilanço Esasında Defter Tutan Mükellefler

82. Bilanço esasında defter tutan mükellefler verecekleri geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibarıyla çıkaracakları gelir tablosunu ekleyeceklerdir.

83. Söz konusu gelir tablosu, dönem sonu işlemler kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilecektir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir."

Bir başka ifade ile on iki aylık hesap dönemi kapanmadan 3, 6, 9 ve 12 aylık dönemler verilen Geçici Vergi Beyannamelerine esas ne bir bilanço çıkarılmakta ne de dönem sonu işlemleri ve bunlara dair muhasebe kayıtları yapmak gibi bir zorunluluk da bulunmamaktadır.

O halde çalışmamızın bir önceki bölümündeki Genel Tebliğ açıklamaları ve buradaki açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde, yıl (hesap dönemi) sonunda aktifleşmiş olmak kaydıyla amortisman ayrılması ve üzerinden amortisman ayrılacak bir amortisman tabi iktisadi kıymetin varlığı gerek ve yeterli olmaktadır.

Daha da açık söylemek gerekirse yılın herhangi bir ay veya gününde (bu gün hesap dönemi son günü = değerlendirme günü = bilanço günü olmadıkça) bir iktisadi kıymetin amortisman tabi iktisadi kıymet olması için aktive bu şekilde alınması şart olmayıp değerlendirme gününde bu şartı taşıması hesap dönemi başına geri- hesap dönemi sonuna ileri olmak üzere tüm yıl için bu şartı sağlamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesinde yer alan "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" hükmünden hareketle **bir yorum yapılacaksa** durum yukarıda ortaya konulmuştur. Kaldı ki Anayasamızın 73. maddesinde yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü dikkate alınarak **yorumun sınırlarının kanuna dayanmayan vergileme noktasına da götürülmemesi** gerektiği açıktır.

VI. AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMET KAVRAMI, KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NUN YÜRÜRLÜKTEKİ HALİNDE TANIMLANMAMIŞ İSE DE YORUMLAMA DA AYNI KANUNUN MÜLGA HÜKÜMLERİNİN ELE ALINMASINDA HUKUKEN BİR SAKINCA YOKTUR

Çalışmamızın bir önceki bölümünde, "*amortisman tabi iktisadi kıymet*" kavramı ile ilgili KDV Kanunu'nda bir düzenleme olmadığını, zaten olması gerektiğini ifade etmiştik. Ancak KDV Kanununun **mülga bazı maddelerinde** bu kavrama temas eden bazı hükümler yer almıştır. Örneklersek:

- "*Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi*" başlıklı 10. maddede, "*Amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktive alınması veya kullanılmaya başlanması*" vergiyi doğuran olaylardan sayılmıştır. Burada AKTİFE ALINMA **VEYA** KULLANILMAYA BAŞLANMA alternatif bir durum olarak işaret edilmekte ve bunlardan birisi kıymeti amortisman tabi iktisadi kıymet yapmaya yetmektedir. Kaldı ki bu madde bu haliyle her durumda bunu Vergi Usul Kanunu'nu işaret ederek hükmüne taşımaktadır.
- "*Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah*" başlıklı 20. maddede, "*Mükellefin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortisman tabi menkul veya gayrimenkul malların imali veya inşası işlemlerinde matrah bunların Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen değerleridir.*" hükmüne yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre tespit edilecek değer, değerlendirme gününde - değerlendirme ölçülerine göre bulunacak değer olduğu ve

bunun da hesap döneminin son günü olduğu açıktır. Maddede Vergi Usul Kanunu'na atıf yapıldığını söylemeye bile gerek yoktur.

- *"Amortismanına Tabi İktisadî Kıymetlere Ait İndirim"* başlıklı 31. maddede, *"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin katma değer vergisi, **bunların aktife girdiği veya kullanılmaya başlandığı** vergilendirme döneminden itibaren 3 yıl içinde ve üç eşit miktarda bu bölümdeki esaslar dairesinde indirim konusu yapılır."* hükmüne yer verilmiş ve aynen mülga 10. maddede olduğu gibi (ki bu iki madde birbirini tamamlar) **AKTİFE GİRME VEYA KULLANILMAYA BAŞLAMA** alternatif durumlar olarak düzenlenmiştir.

Buna göre KDV Kanununun geçmişten bu yana amortismanına tabi iktisadi kıymet kavramını ele aldığı tüm düzenlemelerde Vergi Usul Kanunu'nu işaret etmek yanında

Aktife girme / Aktife Alınma **VEYA** Kullanılmaya başlama

ölçütlerini kullandığı ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar mülga hükümler olsa da Kanun sistematığı ile uyumlu olan bu hükümlerin VUK md. 3 anlamında yorum aracı olarak kullanılmaya uygun olduğu ortadadır. Yorumlamada kullanmak mülga maddeleri ihya etmek onlara geçerlilik kazandırmak değildir. **Hele ki bu maddeler mülga ise de işaret ettikleri Vergi Usul Kanunu ve ilgili maddelerinin halen mer'i olduğu dikkate alınırsa bu konuda bir tereddüt de doğmayacaktır.**

VII. ÖRNEKLENEN İDARİ GÖRÜŞE DAYANAK GÖSTERİLEN GENEL TEBLİĞ, KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA OLMAYANI ADETA KANUN GİBİ DÜZENLERKEN VERGİ USUL KANUNU'NDA VAR OLANI DA YOK SAYMAKTADIR ÜSTELİK GENEL TEBLİĞ, ÖNCEKİ İDARİ YORUM VE AÇIKLAMALAR İLE DE ÇELİŞKİ HALİNDEDİR

Tartışmamız ile ilgili KDV Kanunu'nun 29/2. maddesi,

"Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup indirilemeyen ve tutarı Cumhurbaşkanınca tespit edilecek sınırı aşan vergi,...mahsuben ödenir. Ancak mahsuben iade edilmeyen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen sektörler, mal ve hizmet grupları ve dönemler itibarıyla yılı içinde nakden iade edilebilir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir."

şeklindedir.

Maddede yürütme organına ve idareye

"Cumhurbaşkanı, vergi nispeti indirilen mal ve hizmet grupları ile sektörler itibarıyla, iade hakkını kısmen veya tamamen ya da amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi ile sınırlı olmak üzere kaldırmaya; Maliye Bakanlığı, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

şeklinde verilmiş yetki de mevcuttur.

Her şeyden önce bu yetkiler, **Kanunun kendisinde olan bir yetkiyi devretmesi** anlamında olmayıp (ki böyle bir devir fonksiyon gaspı olacaktır), çerçevesi çizilmiş, bağlı ve sınırlı bir yetki olmak durumundadır. Zira Anayasa'nın güçler ayrılığı ilkesinden başlayıp *Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.*" yolundaki 73. maddesine kadar herhangi bir hükmünü ihlal eden bir Kanun hükmü Anayasa'ya aykırı olacak demektir. Bu çerçevede kalmak kaydıyla söz konusu hüküm ele alındığında durum şöyledir:

Cumhurbaşkanı'na verilen yetki iade hakkını belirli sınırlar içinde kaldırma, idareye verilen yetkisi ise Kanunun bu fıkrasının uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusundadır.

Cumhurbaşkanı yetki kullanımı tartışmamız ile ilgili değildir ve idarenin *"...bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili..."* olduğundan hareketle çıkarmış olduğu bir genel düzenleyici idari işlem (Genel Uygulama Tebliği) söz konusudur.

Çalışmaya konu edilen örnek idari görüşte temas edilen KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **"III.B.3.1.3.3 Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler"** başlıklı bölümünde,

"Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

*Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, **bu kıymetlerin aktife alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı** dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir."*

açıklaması yer almaktadır.

Her şeyden önce KDV Kanunu'nda bu yorum veya açıklamaya dayanak olacak bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme / defter tutma / amortisman vs gibi hiçbir kitap / kısım ve bölümünde de buna dayanak alınabilecek bir madde söz konusu değildir. İdare açıklamaları ile Kanunun ötesine geçmiş adeta vergi / istisna / indirim / iade gibi hususları Kanunkoyucu yerine geçerek kaleme alma çabasına girmiştir.

Kaldı ki idarenin örneklenen görüşünde yer alan bu açıklamaları bir 'yorum' ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlene yorum tekniğine uygun olmadığı gibi yukarıda yer verilen Gelir Vergisi Genel Tebliği açıklamaları ile mülga da olsa KDV Kanununun birçok maddesine de ters düşmektedir.

*bu kıymetlerin aktife alındığı **VE** indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı*

şeklindeki ifadenin ne diğer Tebliğlerde ne Kanunun bugünkü halinde ne de mülga maddelerinde (ki bunlar da sürekli **VEYA** bağlacı kullanılmıştır) bu yoruma götürecek bir dayanak yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri değişmemiştir, orada aynen durmaktadır ve ne olmuştur da idare yorumu bu hale getirmiştir?

Örneklenen idari görüşte **"...fiilen kullanılmaya başlanılmış olsa bile aktife alınma tarihi 31.12.... olan ancak Yüklenilen KDV Listesine daha önceki dönemlerde pay verilerek**

ıadesi talep edilen kısmın...” şeklindeki açıklama ile Tebliğin bu bölümüne dayandığına göre bu kısım Tebliğ açıklamalarının hukuki geçerliliği irdelenmek durumundadır. Tarafımız bu irdelenmeyi yapmakta ve 2577 sayılı İYUK md. 7/4 **“Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.”** hükmü de buna izin vermekte / zemin oluşturmaktadır.

Yeri gelmiş iken konuyla bağlantılı iki ayrı özelge ile Vergi İdaresi'nin aktife alma + tarihi ve amortismanına tabi iktisadi kıymet kavramı üzerine yorumlarına örnek vermekte yarar görmekteyiz.

İlk özelge, T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün **“Amortismanına tabi kıymetlerin aktifleştirilmesi ve İndirimi Kurumlar Vergisi Uygulamasında Dönem”** konulu 25.08.2016 tarih ve 64597866-105[313-2016]-15451 sayılı özelgesi olup, aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Aktife girme kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerleme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır.

Kullanılmaya hazır halde bulunma kavramı ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip, kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, mekanik çalışmaları tamamlanıp %80 kapasite dolaylarına kadar ticari üretim yapmaya başlayan tesisinizin, imal, inşa ve mekanik çalışmalarının tamamlandığı ve sabit kıymet olarak aktifleştirildiği 2015 dönemi itibariyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.”

Bu özelgede aktife girme – tarih ve dönem kavramı ortaya konulmuştur. Özelgede kullanılan değerlendirme günü kavramının, çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde de değinilen Vergi Usul Kanunu'nun **“Değerleme Günü”** başlıklı 259. maddesinde yer alan **“Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”** hükmüne göre belirleneceği ve burada aynı Kanunu **“Hesap Dönemi”** başlıklı 174. Maddesinde **“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.”** hükmünün esas alınacağı da açıktır.

İkinci özelge ise T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün **“Amortismanına tabi kıymetlerin aktifleştirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan olan iki yıl aktifte bulundurulma şartının gerçekleştiğine dair hangi tarihin esas alınacağı”** konulu 18.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5011-125/25383 sayılı yazısı olup, aşağıdaki açıklamalar yapılmaktadır:

“...27 Aralık 1995 tarihinde yapımının tamamlandığı ve işyerine dönüştüğü, 29 Aralık 1995 tarihinde de binaya ait cins tashihi nedeniyle tescil harcı tahakkuk ve demesinin gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Bu durumda gayrimenkulün bina olarak kullanılmaya başlandığı 27 Aralık 1995 tarihi itibariyle defter kayıtlarında tesis yatırımının aktifleştirilmesi gerekirdi.

Bu kaydın söz konusu tarihte yapılmamış olması inşaatın 27 Aralık 1995 tarihinde sona erdiği gerçeğini kaldırmamaktadır.

Vergi hukukunda vergilendirmede gerçek durum esastır. Bu nedenle şirketinizce yapılan turistik tesis inşaatının tamamlandığının vergi dairesince hukuken tespit edildiği 27 Aralık 1995 tarihinin, söz konusu inşaatın tamamlandığı tesisin bina olarak aktife alınması gerektiği tarih olarak kabul etmek ve Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 23 üncü maddesi uygulamasında iki yıllık sürenin hesabında bu tarihin esas alınması gerekmektedir. Gerekli muhasebe kaydınının 31.12.1995 tarihinde yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir.

açıklaması ile aktife girme tarihi olarak muhasebe kaydının yapıldığı tarihin alınmasının gerçek durumu yansıtmadığını ortaya koymaktadır. Böylece fiili kullanımın başlaması aktife kayıt olarak değerlendirilebilecektir.

Dolayısıyla esasen “fiilen kullanım” kavramı bir yana “fiilen kullanıma hazır” halde olma üzerinden aktife alınma için hukuki zemin oluşturduğu ve amortisman ayırma anlamındaki düzenlemeler çerçevesinde bu durumda en geç dönem sonunda aktife alınma şart ve imkânı olduğu açıktır. Nitekim çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde değinildiği üzere Geçici Vergi dönemlerinde yani yıl içinde mükelleflerin amortisman ayırma gibi bir zorunlulukları olmadığı gibi ayırmak isteyenler için bunları muhasebe kayıtlarında izlemek gibi bir zorunluluk da bulunmamaktadır.

VIII. ÖRNEKLENEN OLAYDA GERÇEK DURUM 01.05.... TARİHİNDE TESİSİN AKTİF / FAAL OLDUĞU ve DEĞERLEME GÜNÜNDE AKTİFTE YER ALDIĞIDIR İDARE AKTİFE ALMA İŞLEMİNİN 01.05.... TARİHİNDE YAPILMASI GEREKTİĞİ KONUSUNDA ISRARCI İSE BUNUN YAPTIRIMI KDV İADESİNİN REDDİ veya TENZİLİ DEĞİL ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİDİR İDARİ GÖRÜŞ İLE MÜKELLEFE KANUNEN TANINAN İADE HAKKININ REDDİ ÖLÇÜLÜK İLKESİ İHLAL ETMEKTEDİR

Vergi Usul Kanunu'nun 353/6. maddesi, “Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara... özel usulsüzlük cezası kesilir.” hükmü içermektedir. Aynı Kanunun mük. 227 ve mük. 257 maddeleri uyarınca muhasebe usul ve esasları idarece Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Elbette muhasebe ve buna dair Tebliğler Kanunlarda var olan hükümlerin yok sayılması anlamına gelmeyecek Kanunun emrine göre gerçekleşen işlemlerin kaydı ile yetinecektir.,

Hal böyleyken idarenin iddiası sadece bir ŞEKİL OLARAK 01.05.... tarihinde yapılması gereken muhasebe işlemlerinin (hesaplar arası aktarım) 31.12.... tarihinde (değerleme günü) yapılmasına dayalıdır o halde bunun yaptırımı Kanun ie mükellefe tanınan iade hakkının yok sayılması değil olsa (ki değerlendirme günü öncesi bunu yapmaya zorlayan bir Kanun hükmü olmadığından kabul anlamına gelmemek kaydıyla) bu şekilde düzenlemenin ihlali için öngörülen cezanın uygulanmasıdır. İdare ise Kanunen tanınan hakkı, Kanunda var olmayan şekil şartlarına (muhasebe hesaplarında aktarım) dayalı red ederek “ölçülülük” ilkesini ihlal etmiştir.

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesi idareyi de bağlar. Bu ilke ise “*elverişlilik*”, “*gereklilik*” ve “*orantılılık*” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “*Elverişlilik*”, başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “*gereklilik*” başvuru önlemin ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, “*orantılılık*” ise başvuru önlem ve ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kurala uyulmaması nedeniyle öngörülen yaptırım ile ulaşılmak istenen amaç arasında da “*ölçülülük ilkesi*” gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur. Çalışma konusu örnek olayda diğer tüm hukuka aykırılıklar bir yana makul denge bozulmuş, ölçülü olmayan bir uygulamaya gidilmiştir.

IX. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin “*III.B.3.1.3.3 Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler*” başlıklı bölümünde,

"Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.

Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenen vergilerden, bu kıymetlerin aktive alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir."

şeklinde yer alan açıklamada amortisman tabi iktisadi kıymetler açısından “*...bu kıymetlerin aktive alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönem...*” ifadesinde ‘**VE**’ bağlacı kullanılarak hem ‘aktife alınma’ ve hem de ‘fiilen kullanma’ şartının bir arada araniyor olması, üst bir norma dayanmamaktadır.

Amortisman tabi iktisadi kıymet kavramı, ‘amortisman’ ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemelere konu olup, burada idarenin bu görüşünü destekleyecek bir düzenleme olmadığı gibi KDV Kanunu içeriğinde de böyle bir ‘yorum’ için dayanak yer almamaktadır.

Dolayısıyla, amortisman tabi iktisadi kıymetin bu niteliği kazanması değerlendirme = envanter = bilanço gününe yani hesap döneminin son gününe kadar yapılacak bir muhasebe kaydına (hesaplar arası aktarıma) bağlı ise ve değerlendirme günü itibarıyla bu şart yerine gelmekle (binek oto gibi kıst amortisman hususları dışarıda bırakıldığında) tüm hesap dönemi için amortisman ayrılabiliriyorsa açık bir Kanun düzenlemesi olmaması nedeniyle bu kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başladığı dönemden başlayarak KDV iadesi hesaplamalarına pay verilmesinde hukuken bir sakınca olmamalıdır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yönlendirmeler, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.