

AVRUPA BİRLİĞİ ÜYE DEVLETLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİNDE BÖLÜNMÜŞ ÖDEME MEKANİZMASI- SPLIT PAYMENT MECHANISM

Tuğçe AKDEMİR*
Araştırma Makalesi

Öz

Çalışma, hızla dijitalleşen günümüz ekonomisinde, Avrupa Birliği katma değer vergisi sisteminin kaçakçılığa karşı savunmasız kalması ile nihai katma değer vergisi sistemine geçerken; Avrupa Birliği üye devletlerinin katma değer vergisi kaçakçılığı ile mücadelede daha etkin yolları araştırmasına dayanmakta ve alternatif tahsilat yöntemlerinden bölünmüş ödeme mekanizması ile katma değer vergisi alacağının güvence altına alınabileceğine yönelik uygulamalardan örnekler vermektedir. Bu kapsamda çalışmada, Avrupa Birliği katma değer vergisi sisteminin ana mekanizması yapılan değişikliklerle birlikte açıklanacak, bu sistem içerisinde ortaya çıkan katma değer vergisindeki kayıp ve kaçakçılık faaliyetlerine yönelik sebep ve sonuçlar belirtilecek; daha etkin, daha güvenilir bir katma değer vergisi sistemi ile vergiye uyumlu mükelleflerin katma değer vergisi kaçakçılığı ile mücadele edebilmesi adına bu mekanizmanın işlerliği güncel gelişmelerle birlikte ortaya konulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı, Topluluk İçi Kayıp Tüccar Kaçakçılığı, Bölünmüş Ödeme Mekanizması

Split Payment Mechanism in Value Added Tax of European Union Member States

Abstract

The study is based on the vulnerability of the European Union value-added tax system to value added tax fraud in today's rapidly digitalizing economy and the search

* Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, e-posta: takdemir@ankara.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4520-6929.

Gönderilme Tarihi: 8 Temmuz 2024, Kabul Tarihi: 2 Eylül 2024



This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License.

for more effective ways to combat value added tax fraud by European Union member states while transitioning to the definitive value added tax system. In this context, it presents examples from practices on how the split payment mechanism can secure value added tax claims as an alternative collection method. Within this scope, the study will explain the main mechanism of the European Union value-added tax system along with the changes made, specify the causes and consequences of value added tax losses and fraud activities that arise within this system; and discuss the functionality of this mechanism with current developments to ensure that a more effective, more reliable value added tax system enables compliant taxpayers to combat value added tax fraud.

Keywords: *European Union, Value Added Tax, Value Added Tax Fraud, Missing Trader Intra-Community, Split Payment Mechanism*

Giriş

Mal ve hizmetler üzerine uygulanan ve dolaylı bir vergi türü olan katma değer vergisi (KDV), üretimden tüketime, zincirin her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden alınmakta ve yansıtılabilme özelliği gereğince en son nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan ve aşamalı olarak tahsil edilen KDV sisteminde mükellef, tahsil ettiği KDV'yi faaliyetleri dolayısıyla satın alımlarında ödediği KDV miktarından indirme hakkına sahiptir. Kanunlarda belirtilen süreler dahilinde faturalarında gösterdikleri KDV'yi, ilgili vergi dairelerine periyodik dönemlerde ödeyen vergi mükellefi, vergiye ilişkin ödevlerini de bu şekilde yerine getirmiş olur. İşte bu sistem, Avrupa Birliği'nin (AB) tüm üye devletlerinde uygulanan bir vergi olarak karşımıza çıkar.

KDV hem AB hem de üye devletler bazında bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmakta; toplam gelirlere yaklaşık %15 ila %35 arasında katkı sağlamaktadır. 2022 yılı itibari ile, AB-27'de tüketim vergilerinden elde edilen gelirler, gayrisafi yurtiçi hasılanın (GSYİH) yaklaşık %11'i ile toplam gelirlerin %27,3'ünü oluşturmuş olup 2021 yılına kıyasla hafif bir düşüş göstermiştir. En son yayınlanan 2022 yılı istatistiklerine göre, KDV gelirleri bir önceki yıla göre artış göstererek GSYİH'ya oranı %7,5 iken; toplam vergi gelirlerinin %18,6'sını oluşturmuştur.¹

¹ Taxation and Customs Union, *Data on Taxation Trends*, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en; Taxation and Customs Union, *Annual Report on Taxation*, June (2024): 99, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024,

Ancak dijitalleşmenin ve teknolojik gelişimin hız kazandığı günümüz dünyasında AB KDV uygulamalarının giderek karmaşık ve denetimi zor bir hal aldığı görülmekte, mevcut sistem modern ekonominin zorluklarına tam olarak uyum sağlayamamaktadır. AB, KDV tahsilatında etkinliği ve güvenliği sağlamak adına kaçakçılık faaliyetleri ile mücadele edebilmek için çeşitli yöntemleri uygulama yoluna gitmektedir. İşte bu kapsamda bazı AB üye devletlerinde KDV kaçakçılığı ile mücadelede alternatif tahsilat yollarından biri olarak KDV’de bölünmüş ödeme mekanizması (split payment mechanism) uygulanmaktadır.

Temel amaç, AB içinde bütünleşik ve tekdüze bir KDV sisteminin oluşturulması ile sınır ötesi ticarete ve ekonomide işbirliğinin sağlanması olduğuna göre, bütçe gelirleri içerisinde önemli bir yer tutan KDV, alınacak tedbirler ile yaşanabilecek KDV kayıplarının önüne geçilmesi açısından oldukça önem arz eden bir konuyu oluşturmaktadır. Bu çerçevede çalışmanın ana eksenini, KDV kaçakçılığı ile mücadele yollarından biri olarak kabul edilen alternatif tahsilat yollarından bölünmüş ödeme mekanizmasının uygulanabilirliği oluşturmaktadır. Bölünmüş ödeme mekanizmasının olumlu, olumsuz etkilerinin bazı üye devletler temelinde örneklendirilerek okuyucuya aktarılması Türk KDV literatürüne de olumlu katkı sağlayacak; KDV kaçakçılığı ile mücadelede nasıl etkin bir yol izlenir sorusuna cevap aranacaktır.

I. Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisi ve Son Değişiklikler

KDV, satın alınan mal ve hizmet gruplarına kazandığı değer üzerinden çeşitli oranlarda² eklenen dolaylı bir tüketim (harcama) vergisidir.³ Yaratılan katma değer, tedarik (üretim, dağıtım, tüketim) zincirinin her aşamasında (çıktı KDV’si ile girdi KDV’si arasındaki fark) toplanır ve ödenecek KDV bulunur.

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-330633463>.

² “AB üye devletlerinde KDV oranları belirli durumlarda indirimli, süper indirimli, sıfır oranlı ve muafiyete tabi olmakla birlikte; genel olarak, %17 ila %27 arasında değişmektedir. AB’de standart KDV oranı ise, en az %15 iken; belirli mal ve hizmetlere uygulanabilecek indirimli oranlar en az %5 olabilmektedir.” European Commission, *VAT Rules and Rates*, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm.

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 32. bs (Ankara: Turhan Kitabevi, 2023), 499.

Alış sırasında ödedikleri vergiyi indirim hakkına sahip olan ve satıcı tarafından faturaya dahil edilen KDV, ardından düzenlenen KDV beyannamesi ile belirli dönemler dahilinde idareye ödenir. Bu kapsamda KDV beyannamesinin zamanında veya hiç verilmemesi ise, oluşacak kabahatin veya suçun yapısına bağlı olarak değişen yaptırımlara tabi olur.

AB’de 1967 yılında kurulan Ortak Avrupa KDV sistemi, 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren yürürlüğe giren AB iç pazarına uyum sağlamak amacıyla yeniden düzenlenmiştir. Buna göre başlangıçta dört yıl için planlanan mevcut KDV sistemi nihai varış yeri bazlı bir sistem kurulana kadar iç topluluk ticaretini yöneten geçici kurallar olarak belirlenmiştir.⁴

Bu kapsamda hazırlanan ve günümüzde, 2006/112/EC sayılı ve 28 Kasım 2006 tarihli Ortak Katma Değer Vergisi Sistemi Konsey Direktifi (KDV Direktifi),⁵ AB KDV rejiminin temel yasal dayanağını oluşturmaktadır. Direktifin temel amacı, KDV oranlarının belirli bir aralıkta kalmasını sağlayarak AB KDV sisteminde istikrarı ve tutarlılığı devam ettirmektir. Söz konusu KDV Direktifi’ne göre, mal veya hizmetler, varış yeri ilkesi gereğince vergilendirilmekte ve nihai tüketime yapıldığı ülkede KDV’ye tabi olmaktadır. Diğer taraftan KDV Direktifi kapsamında koordineli işbirliği ile üye devletler, KDV kayıp ve kaçakçılığın önlenmesi hususunda bazı tedbirleri alabilmekte, belirli durumlarda değişken oranlar ve muafiyetler uygulayabilmekte ve KDV sistemlerini yakınlaştırabilmektedirler.

7 Nisan 2016 tarihinde Avrupa Komisyonu, KDV sisteminin gününün küresel, dijital ve mobil ekonomisinin zorluklarına ayak uydurmakta zorlandığını belirterek KDV Eylem Planını kabul etmiş ve KDV uygulamalarını güncellemek için kabul edilecek değişiklikleri özetle şu şekilde belirlemiştir:⁶

⁴ Michael Tumpel, “A Hybrid VAT System in the European Union”, *Tax Notes International*, July 9, 47 (2007):171-172.

⁵ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJ L347, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112.

⁶ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an Action Plan on VAT Towards a Single EU VAT Area - Time to Decide, Brussels, 7.4.2016 COM(2016) 148 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148.

- Sınır ötesi ticaret için nihai KDV rejiminin kurulması,
- KDV kaçakçılığı ile mücadele,
- KDV oranlarına ilişkin çerçevenin güncellenmesi,
- E-ticaret için KDV kurallarının basitleştirilmesi ve modernleştirilmesi ile
- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için KDV kurallarını güncelleyen ayrıntılı teknik önlemlerdir.

O zamandan beri, KDV Eylem Planını uygulamak için KDV yasal çerçevesini değiştiren bir dizi yasama teklifi, birkaç aşamada sunulmuş; bunların bir kısmı ise 2017 ve 2018 yıllarında kabul edilmiştir.

İşletmeler arası (B2B) işlemlerde belirlenen “nihai (kesin) KDV sistemi” iki yasal adımda düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi, AB içi işletmeler arası (B2B) mal tedariklerinin KDV işlemlerine yönelik olup ikincisi, hizmet tedariklerini ele almaktadır.

Bu kapsamda KDV Eylem Planının bir parçası olarak, 4 Ekim 2017 tarihinde,⁷ mevcut KDV sisteminden nihai KDV sistemine giden yolda önemli değişiklikler sunulmuş; nihai KDV sistemi paketine ilişkin ikinci teklif ise, 25 Mayıs 2018 tarihinde yayınlanmıştır.⁸ Teklif, 2006/112/EC sayılı KDV Direktifi’ni değiştirerek AB içi işletmeler arası (B2B) ticaret için nihai KDV sisteminde uygulamaya yönelik ayrıntılı teknik önlemler getirmiştir. Mevcut teklifi, 4 Aralık 2018 tarihinde kabul edilen Konsey Direktifi (AB) 2018/1910

⁷ European Commission, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards Harmonising and Simplifying Certain Rules in the Value Added Tax System and Introducing the Definitive System for the Taxation of Trade Between Member States, 4.10.2017, COM(2017) 569 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024,chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0569.

⁸ European Commission, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards the Introduction of the Detailed Technical Measures for the Operation of the Definitive VAT System for the Taxation of Trade Between Member States, 25.05.2018, COM(2018) 329 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024,chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0329.

tamamlamıştır.⁹ Parlamento, teklifi 12 Şubat 2019 tarihinde kabul etmiş;¹⁰ yasal düzenlemeleri kabul etme yetkisini Avrupa Parlamentosu ile paylaşan Konsey kararı¹¹ ise henüz netleşmediği için mevcut sistem, nihai sistem üzerinde anlaşmaya varılana kadar yürürlükte kalmaya devam etmektedir.

Teklif, AB içi işletmeler arası (B2B) işlemlere uygulanacak KDV kurallarında değişiklikler yapmaktadır. Buna göre mevcut iki işlemleri tek bir işlemle değiştirmektedir. Böylece, önceden işletmeler arası (B2B) topluluk içi tedarikler KDV'den istisna tutulurken, artık bunlar yurtiçi işlemler gibi KDV'ye tabi olacaktır. Yeni sistem de varış yeri ilkesine dayandığı için bu da sevkiyatın sonlandığı üye devlete KDV'nin ödeneceği anlamına gelecektir. Diğer bir ifade ile KDV, malların varış yeri olan üye devletin belirlediği KDV oranında tahsil edilecek; ancak, satıcı-tedarikçi tarafından kendi üye devletinde beyan edilip ödenecektir.

Son olarak, 8 Aralık 2022 tarihinde Avrupa Komisyonu, mevcut KDV sistemini ve gelecekteki nihai KDV sistemini güçlendirme potansiyeline sahip olduğunu belirten “Dijital Çağdaş KDV Kuralları” üzerine bir teklif sunmuştur. Buna göre belirlenen temel amaç, KDV sistemini dijitalleştirme yoluyla modernize etmek, basitleştirmek ve güçlendirmek için bir dizi önlemlerin alınması ve KDV kaçakçılığıyla mücadele edilmesidir. Teklif, dijital çağa güncellenmiş bir KDV sistemi oluşturulabilmesi için dört basamak şeklinde belirlenmiştir. Bunlar:¹²

⁹ Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 Amending Directive 2006/112/EC as Regards the Harmonisation and Simplification of Certain Rules in the Value Added Tax System for the Taxation of Trade Between Member States, 7.12.2018, OJ L311/3, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1910](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1910).

¹⁰ European Parliament, *Operation of the Definitive VAT System for the Taxation of Trade Between Member States*, 12.2.2019, 2018/0164(CNS), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/printficheglobal.pdf?id=692474&l=en](https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/printficheglobal.pdf?id=692474&l=en).

¹¹ Council of the European Union, *ECOFIN Report to the European Council on Tax Issues*, 6.12.2018, 15082/18, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15082-2018-INIT/en/pdf](https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15082-2018-INIT/en/pdf).

¹² European Commission, Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards VAT Rules for the Digital Age, 8.12.2022, COM(2022) 701 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022C0701](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022C0701).

- Sınır ötesi işletmeler arası (B2B) işlemleri e-faturalandırmak,
- Gerçek zamanlı dijital KDV raporlama yükümlülüklerini modernize etmek,
- Belirli sektörlerde platform ekonomisine uygulanabilir KDV kurallarını güncellemek ve
- AB içi tek bir KDV kaydı oluşturmaktır.

II. Avrupa Birliği Katma Değer Vergisi Sisteminde Kayıp ve Kaçakçılık Faaliyetleri

Günümüzde geçici KDV sisteminin, mal ve hizmetlerin tüketildiği üye devlette tahsil edilmesi gerektiği yönündeki uluslararası vergilendirme ilkesinden saptığı yönünde tespitler yapılmaktadır. Bu sistem artık, karmaşık olarak görülmekte, önemli uyum maliyetleri oluşturmakta ve kaçakçılık faaliyetlerine zemin hazırlamaktadır.

Hazineyi önemli miktarda kayba uğratan KDV kaçakçılığına yönelik faaliyetler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak her geçen gün farklı şekillere bürünmekle birlikte; genel olarak, işletmelerin nakit ödemeleri kabul edip bu işlemleri kayıt altına almamaları, satışın sadece bir kısmını kaydedip bildirmeleri, KDV beyannamelerini gizlemeleri, KDV tahsil etmemeleri gerektiği durumlarda ise işletmelerin diğer firmalara ait KDV numaralarını kullanmaları veya sahte KDV numaraları ile işlem yapmaları durumunda meydana gelmektedir.¹³

Bu kapsamda oluşan “KDV Kaybı-Açığı (VAT Gap)”, genel olarak KDV sisteminin karmaşıklığı, vergi tahsilatının etkin yapılamaması, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, mali iflaslar ve idari hatalar olmak üzere çeşitli faaliyetler sebebiyle ortaya çıkmakta ve hükümetin KDV ödemelerinde beklediği miktar ile gerçekte topladığı miktar arasındaki farkı ifade etmektedir.

extension://efaidnbmnnnibpcjpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701.

¹³ Magali Sire, “Split Payment VAT Systems: How It Works?”, *Mooncard*, (2023), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.mooncard.co/en/use-case/vat/return/deadline/split-payment>.

KDV hem AB bütçesine hem de üye devletlerin ulusal bütçelerine önemli oranda katkı sağladığından, KDV kaybının tahmin edilmesi ve raporlanması büyük önem taşımaktadır. Buna göre, en son 24 Ekim 2023 tarihinde Avrupa Komisyonu, AB'deki KDV kaybına ilişkin 2023 Raporunu yayımlamıştır. 2017-2021 dönemini kapsayan 2023 KDV Kaybı Raporuna göre, üye devletler 2021 yılında yaklaşık 61 milyar avro KDV kaybetmiş olup bu kaybın büyük bir kısmını ise, KDV kaçakçılığına yönelik faaliyetler oluşturmuştur.¹⁴

Mevcut geçici KDV sistemi, KDV sicil sahibi işletmelerin beyanına ve güven esasına dayandığı için kaçakçılığa karşı savunmasız kalmaktadır.¹⁵ Bilinen KDV kaçakçılığının en yaygın ve en geniş örneğini oluşturan topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığında, topluluk içi malları¹⁶ KDV'den istisna bir şekilde temin eden alıcı, daha sonra KDV'siz (%0) malları kendi ülkesinde satabilmekte, müşterisine KDV'yi fatura edebilmekte ve vergi idarelerine ise KDV'yi ödmeden ortadan kaybolabilmektedir (Topluluk İçi Kayıp Tüccar Kaçakçılığı- Missing Trader Intra-Community (MTIC) veya sık tekrarlanması

¹⁴ European Commission, *VAT Gap in the EU, 2023 Report Executive Summary*, Brüksel, 2023, s.5, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/782a2855-7221-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-296382785>.

¹⁵ Alexandra Pouwels, *Missing Trader Intra-Community Fraud*, Briefing, June 2021, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses/sa-highlights>.

¹⁶ “Diğer taraftan AB’de sınır ötesine taşınan mallardan kaynaklanan KDV kaçakçılığına ek olarak, artan bir şekilde gayrimaddi malların (hizmetlerin) ticaretinde de topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığına rastlanmaya başlanmıştır. Bunun bir örneğini, 1992 Kyoto protokolü çerçevesinde AB içinde özel bir ticaret sistemi aracılığıyla ihraç edilen ve değiştirilen karbon (CO2) emisyon ticaret düzeni (Emissions Trading System-ETS) sertifikalarının ticareti oluşturmaktadır. Bu tür emtiyaların ticaretinin kaçakçılar tarafından tercih edilmesinin temel sebebini ise, sınır ötesi mal taşımaya gerek kalmadan yüksek hızda ticaret yapılabilmesi ve dijitalleşen sertifikalar oluşturmıştır. Almanya’da CO2 emisyon KDV kaçakçılığı, 2009-10 yılları arasında 800 milyon avro kayba yol açmış ve diğer AB üye devletlerinde tahmini 7 milyar avroluk kayıplara neden olmuştur. Ancak, ticaret yapabilmek için kayıt zorunluluğu taşıyan ETS sertifika sistemi aracılığıyla AB’deki kaçakçıları tespit etmek mümkün olmuştur. Bu da yetkililerin ETS sistemine yapılan kayıt artışları gibi olağandışı ticaret hareketlerini tanımasını sağlamış ve dolayısıyla bu yeni şirketlerin ticaret yaptığı potansiyel kaçakçıları belirlemelerine yardımcı olmuştur.” Correctiv, *Grand Theft Europe: A Cross-border Investigation*, May 7, (2019), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://correctiv.org/en/top-stories/2019/05/07/grand-theft-europe/>.

ise, Döngüsel Kaçakçılık-Carousel Fraud'dur.¹⁷). Europol (Avrupa Polis Teşkilatı), KDV hırsızlığı olarak da tanımlanan topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığının¹⁸ organize suç grupları tarafından milyarlarca avro KDV gelir kaybına neden olduğunu belirtmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen KDV kaçakçıları, KDV ödemeyerek veya ulusal makamlardan sahte bir şekilde KDV iadesi talep ederek milyarlarca avro kâr elde etmektedir.¹⁹

KDV kaçakçılığı konusunda üye devletler arasında koordineli işbirliğinin yeterli seviyede olmaması sebebiyle²⁰ bazı üye devletler bu türden kaçakçılıklarla mücadele edilebilmek adına genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizması (generalised reverse charge mechanism) ile belirli işletmeler arası (B2B) işlemlerde, KDV ödeme sorumluluğunu satıcıdan alıcıya geçirmektedir. Komisyon tarafından şu anda önerilen bir işlem eşiği, genelleştirilmiş tersine vergilendirme mekanizmasının uygulanmasını fatura değeri 10.000 avroyu aşan tedariklerle sınırlamaktadır. Bu uygulama, KDV Direktifi'nin 199 ve 199a maddelerine dayalı olarak veya KDV Direktifi'nin 395. maddesi uyarınca yetkilendirilen sapmalar olarak isteğe bağlı tedbirler olarak düzenlenmiştir.²¹

Diğer taraftan AB'deki yüksek KDV kaybı ile ilgili endişeler, bölünmüş ödeme mekanizması gibi alternatif KDV tahsilat yöntemleri dahil olmak üzere çeşitli potansiyel çözümlerin tartışılmasına yol açmış, çeşitli uygulamalarla AB'de KDV kaçakçılığına yönelik faaliyetlere karşı mücadele edilerek KDV tahsilatında etkinliğin artırılmasının sağlanması amaçlanmıştır. Ancak AB'deki mevcut KDV kaybının tam olarak belirlenmesi, bu kaybın hangi derecede bölünmüş ödeme mekanizması ile kapatılabileceğini değerlendirmek açısından oldukça önemlidir.

¹⁷ Michael Tumpel, "How to Combat Carousel Fraud Effectively", İçinde *Essays in International and European Tax Law*, Editör Bizzioli, Napoli, (2010), 153.

¹⁸ Ashmans Solicitors, "What is MTIC-VAT Fraud?", *Ashmans Solicitors*, (2020), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.ashmansolicitors.com/articles/what-is-mtic-vat-fraud/>.

¹⁹ Europol, *MTIC (Missing Trader Intra Community) Fraud*, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.europol.europa.eu/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

²⁰ Michael Tumpel, "How to Combat Carousel Fraud Effectively", 149.

²¹ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Tuğçe Akdemir, *Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz*, (İstanbul: Oniki Levha, 2019).

III. Katma Değer Vergisi Kaçakçılığı ile Mücadelede Bölünmüş Ödeme Mekanizması

A. Kavram

Standart KDV prosedürüne göre, KDV mükellefi, işlem tutarı ile kestikleri fatura üzerinden KDV'yi müşterisinden (veya üçüncü bir taraftan) tahsil eder. Müşteriler, satın aldıkları mal veya hizmetin fiyatı ile birlikte tahakkuk eden KDV'yi tedarikçilerine öder. KDV mükellefi daha sonra bu işlemi periyodik dönemler dahilinde (aylık, üç aylık dönemler gibi) KDV beyannamesinde bildirir. KDV mükellefleri ayrıca, iş süreçlerinde satın aldıkları mal veya hizmetin KDV'sini indirim konusu yapma hakkına da sahip olur. Daha sonra beyannamenin sonucuna bağlı olarak KDV, mükellefi tarafından ilgili üye devlete süresi içinde ödenir veya kendisine iade edilebilir.

İşte standart KDV sürecinin yanında, AB'de KDV kaçakçılığının yol açtığı KDV kayıplarının giderilmesinde tercih edilen KDV tahsilat yöntemlerinden birini, alternatif olarak bölünmüş ödeme mekanizması oluşturmaktadır.

Satıcının işletme, alıcının nihai tüketici olduğu işletmeden tüketiciye (B2C) iş modelini kapsamayan bölünmüş ödeme mekanizmasının kural olarak diğer mükellefler için gerçekleştirilen işlemlerle, yani işletmeler arası (B2B) ilişkilerde uygulandığını vurgulamak burada önemlidir.

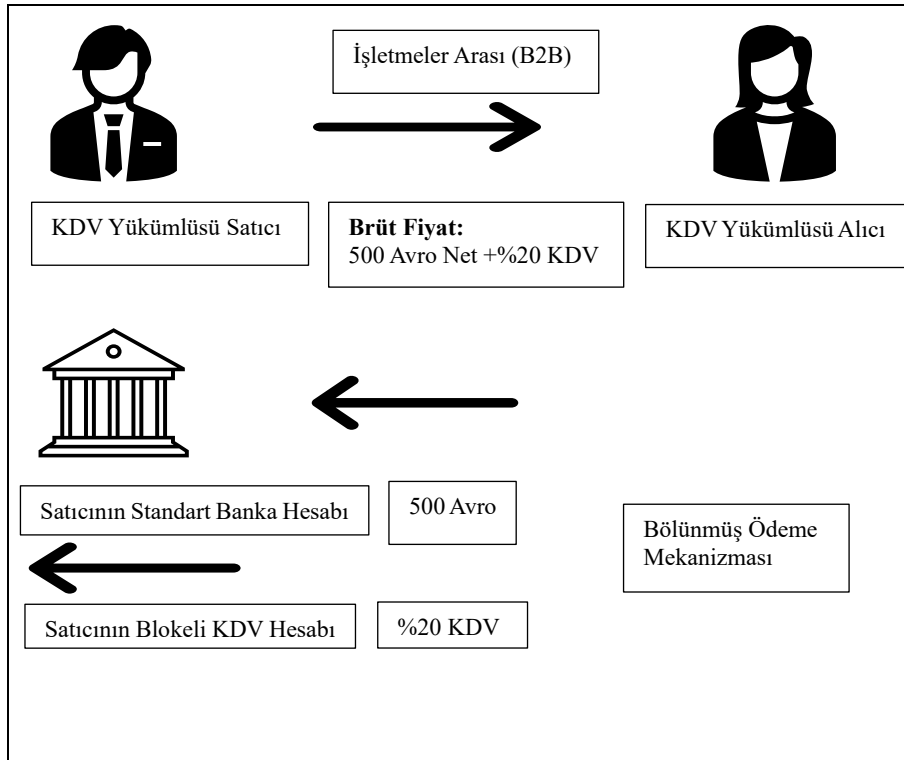
Buna göre, KDV tutarının belirtildiği faturayı alan alıcılar, KDV kaçakçılığını azaltmak ve vergi tahsilatını iyileştirmek amacıyla tasarlanan bölünmüş ödeme mekanizmasını kullanabilirler (veya kullanmak zorunda olabilirler). Bu durumda, işlem ödemeleri iki ayrı banka hesabına yapılır. Diğer bir ifade ile bölünmüş ödeme mekanizmasının kapsamı nakit ödemeleri içerecek şekilde genişletilemez.

- Net değer; tedarikçinin standart banka hesabına (veya başka bir şekilde) yatırılırken;
- KDV ise; tedarikçinin standart banka hesabına bağlı özel blokeli KDV hesabına yatırılır.²²

²² Deloitte, *European Commission- Analysis of the Impact of the Split Payment Mechanism as an Alternative VAT Collection Method*, Final Report, December (2017): 19-20, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en>.

Bununla beraber, alıcının yaptığı tek bir ödemenin, banka tarafından ilgili hesaplara otomatik olarak bölünerek aktarılması da mümkündür.²³ Ayrıca her mükellef, satın aldığı mal ve hizmetler üzerindeki KDV'yi standart KDV prosedüründe olduğu gibi indirme hakkını korumaya devam etmektedir.²⁴

Şekil I. Katma Değer Vergisinde Bölünmüş Ödeme Mekanizmasının İşleyişi



Kaynak: Janina Fornalik ve Magdalena Jaworska, “Split Payment- 20 Things that You Have to Know”, *MDDP*, (2020): 3.

²³ Madeleine Merckx ve Naomie Verbaan, “Technology: A Key to Solve VAT Fraud?”, *EC Tax Review*, 6 (2019): 302.

²⁴ Dawid Obrzeżgiewicz, “Split Payment Mechanism in the European Union – Comparative Analysis”, İçinde *Regulation of Finance and Accounting*, 21st and 22nd Virtual Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA2020-21), Editör David Procházka, Prag-Çek Cumhuriyeti, Springer, (2022), 154.

Diğer taraftan modern teknolojiler ve/veya finansal araçlar vasıtasıyla KDV tahsilatının iyileştirilmesi ve basitleştirilmesi için alternatif yöntemlerin uygulanabilirliği üzerine PricewaterhouseCoopers tarafından 2010 yılında yapılan bir çalışma, bölünmüş ödeme mekanizmasında alternatif beş model üzerinde durmuştur:²⁵

- Otomatik takas dairesi vasıtasıyla blokeli KDV hesabının bulunduğu otomatik bölünmüş ödeme mekanizmasında; KDV'yi ilgili vergi idaresine ödeme yükümlülüğü otomatik takas dairesine ait olacaktır. Satıcı, alıcıya ilgili mal veya hizmeti satar, KDV'li faturayı keser. Alıcı daha sonra, toplam tutarı (vergiye tabi tutar ve KDV tutarı) ödemesi gerekip gerekmediğini veya sadece vergiye tabi tutarı ödeyip blokeli KDV banka hesabındaki bakiyeyi KDV tutarını ödemek için kullanıp kullanamayacağını belirlemek amacıyla, otomatik takas dairesindeki blokeli KDV banka hesabının durumunu doğrular. Vergiye tabi kişi, bankasına satın alınan mal veya hizmetlerin fiyatını ve ödenecek KDV'yi ödeme talimat verir. Otomatik takas dairesi düzeyinde, ödeme vergiye tabi tutar ve KDV tutarı olarak ikiye bölünür. Her vergiye tabi kişi için blokeli KDV banka hesapları oluşturulur ve işlemin ödenmesi sırasında KDV, gerçek zamanlı olarak bu hesaplara aktarılır.
- Vergi idaresinin bankasında blokeli KDV hesabının bulunduğu otomatik bölünmüş ödeme mekanizmasında; KDV'yi ilgili vergi idaresine ödeme yükümlülüğü vergi idaresinin bankasına aittir. Vergiye tabi kişi, bankasına satın alınan mal veya hizmetlerin fiyatını ve ödenecek KDV'yi ödemesi için talimat verir. Otomatik takas dairesi düzeyinde, ödeme vergiye tabi tutar ve KDV olarak bölünür. Her vergiye tabi kişi için blokeli KDV banka hesapları oluşturulur ve işlemin ödemesi sırasında KDV, gerçek zamanlı olarak bu hesaplara aktarılır. Ödeme sırasında vergi idaresi bilgilendirilir. Böylece, vergi idaresi sistemdeki tüm vergiye tabi kişilerin KDV durumunu gerçek zamanlı olarak takip edebilir.
- Mükellefin bankasında blokeli KDV hesabının bulunduğu otomatik bölünmüş ödeme mekanizmasında; KDV'yi ilgili vergi idaresine ödeme yükümlülüğü mükellefin bankasına aittir. Vergiye tabi kişi, bankasına

²⁵ PriceWaterhouseCoopers, "Study on the Feasibility of Alternative Methods for Improving and Simplifying the Collection of VAT Through the Means of Modern Technologies and/or Financial Intermediaries", Final Report –September, 20 (2010): 28-50, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0d6a4f7-9ada-11e6-868c-01aa75ed71a1>.

satın alınan mal veya hizmetlerin fiyatını ve ödenecek KDV'yi ödemesi için talimat verir. Banka, ödemeyi vergiye tabi tutar ve KDV tutarı olarak böler. Her vergiye tabi kişi için blokeli KDV banka hesapları oluşturulur ve işlemin ödemesi sırasında KDV, gerçek zamanlı olarak bu hesaplara aktarılır. Ödeme sırasında vergi idaresi bilgilendirilir. Böylece, vergi idaresi sistemdeki tüm vergiye tabi kişilerin KDV durumunu gerçek zamanlı olarak takip edebilir.

- Vergi idaresinin bankasında blokeli KDV hesabının bulunduğu manuel olarak yapılan bölünmüş ödeme mekanizmasında; KDV'yi ilgili vergi idaresine ödeme yükümlülüğü vergi idaresinin bankasına aittir. Her vergiye tabi kişi için blokeli KDV banka hesapları oluşturulur ve işlemin ödemesi sırasında KDV, gerçek zamanlı olarak bu hesaplara aktarılır. Vergiye tabi kişi, bankasına iki ayrı ödeme yapılması talimatını verir. Bunlardan biri, mal veya hizmetlerin KDV hariç fiyatının vergiye tabi kişinin banka hesabına ödenmesi iken; diğeri, KDV tutarının vergi idaresinin bankasındaki blokeli KDV banka hesabına ödenmesidir. Ödeme sırasında vergi idaresi bilgilendirilir. Böylece, vergi idaresi sistemdeki tüm vergiye tabi kişilerin KDV durumunu gerçek zamanlı olarak takip edebilir. Vergiye tabi kişi bir tedarikçiden mal veya hizmet satın almak istediğinde, işlem ve KDV tutarı için manuel bir ödeme talebi oluşturur.
- Kredi kartı ile yapılan ödemelerin olduğu otomatik bölünmüş ödeme mekanizması ise; yalnızca kredi kartı ile ödenen işlemlerde geçerli olur. Bu alternatif kapsamında, bir müşteri kredi kartı ile ödeme yaptığında, işlem vergiye tabi kişinin bankası (işlem yapan banka) tarafından kaydedilir ve izlenir. Vergiye tabi kişi doğru miktarda KDV tahsil etmekten hala sorumludur; ancak KDV'yi tahsil etmez. Bunun yerine KDV, blokeli banka hesabına (yani tedarikçinin KDV banka hesabına) yatırılır. Bu alternatif hem işletmeden işletmeye (B2B) hem de işletmeden tüketiciye (B2C) işlemlerde geçerli sayılır. Ödeme bilgileri ayrıca gerçek zamanlı olarak vergi idaresine iletilir.

B. Katma Değer Vergisinde Bölünmüş Ödeme Mekanizmasının Avantajları ve Dezavantajları

Uygulamaya bakıldığında, bölünmüş ödeme mekanizmasının çeşitli avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır.

Bu kapsamda bölünmüş ödeme mekanizmasının temel avantajı, işlemlerin ikiye ayrılması ile, KDV'nin doğru bir şekilde tahsil edilmesi ve alıcı ile satıcı arasındaki ilişkinin doğru bir şekilde yönetilmesini sağlamasıdır. Böylece işletmelerin blokeli KDV hesapları ile birlikte kaçakçılık faaliyetleri engellenebilmekte; ilgili paranın kayıtdışı kullanılmasının önüne geçilerek KDV kayıpları azaltılabilmektedir.

Bölünmüş ödeme mekanizmasının güçlü yönlerinden bir diğeri, satış anında KDV'nin doğrudan satıcının blokeli KDV banka hesabına aktarılması nedeniyle KDV tahsilatına yönelik güvenliğin sağlanmasıdır. Diğer bir ifade ile işlemin gerçekleştiği zamanla idarenin vergi alması arasındaki zaman farkı azalmaktadır. KDV'nin bu şekilde gerçek zamanlı tahsil edilmesi, vergi idarelerinin hesaplarına nakit akışının daha hızlı ve etkin aktarılması anlamına gelmekte; vergi alacağı güvence altına alınmaktadır.²⁶

Satışların KDV'si, blokeli KDV hesabına aktarıldığından, işletmeler bu parayı başka amaçlar için kullanamaz, böylece kaçakçılık faaliyetlerine ilişkin potansiyel de azalmış olur.²⁷ Bu kapsamda bölünmüş ödeme mekanizmasının en büyük avantajı görüldüğü üzere, hazineye hızlı, zamanında ve güvenilir vergi girişinin sağlanmasıdır.

Araştırmalar bölünmüş ödeme mekanizmasının AB' de KDV'de kaçakçılığıyla mücadelede yardımcı olabileceğini göstermiştir. Diğer taraftan bu yöntemle ilgili olarak işletmeler tarafından nakit akışı, uyum maliyetleri ve ticari konulara dair bazı endişeler de mevcudiyetini sürdürmektedir.²⁸

Bu kapsamda bölünmüş ödeme mekanizması, şirketlere nakit akışı açısından çok az esneklik sağlaması nedeniyle sıklıkla eleştirilmiştir. Çünkü mevcut sistemde, işletmeler satışlarının KDV'sini vade gününe kadar diğer iş maliyetlerine ayırabilmekte ve kullanabilmektedir.

Mekanizma, KDV iadeleri ve geri ödemeleriyle ilgili yavaşlığı nedeniyle de eleştirilmiştir. İşlem tamamlandığında KDV hemen ödenirken, şirketin KDV iadesi alması gerektiğinde bu durum kaçınılmaz olarak zaman alacaktır

²⁶ PriceWaterhouseCoopers, 12.

²⁷ PriceWaterhouseCoopers, 243.

²⁸ European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System Tailored to the Single Market, Brussels, 6.12.2011 COM(2011) 851 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0851>.

ve bu da birçok şirketin, özellikle KOBİ'lerin aradaki farkı kapatmakta zorlanmasına neden olacaktır.

Blokeli KDV hesaplarının yönetiminden sorumlu olan vergi idarelerinin bankaları ile her vergi mükellefinin KDV cari hesabını izlemek zorunda olan vergi idareleri tarafından büyük yatırım programının gerekmesi ise, ek maliyet riski taşımaktadır. Tabi bu tür uygulamaların maliyetleri, üye devletler arasında değişiklik gösterebilecektir; çünkü gereksinimler mevcut teknolojinin olgunluğuna, diğer eski sistemlerle entegrasyon düzeyine ve ilgili vergi idaresinin merkezîyetçilik seviyesine bağlı olarak farklı olacaktır.²⁹

Diğer bir eleştiri ise, bölünmüş ödeme mekanizmalarının daha karmaşık yapıdaki kayıp tüccar kaçakçılıklarını önlemede tam anlamıyla yeterli olmayacağına yönelik olmuştur.³⁰

C. Katma Değer Vergisinde Bölünmüş Ödeme Mekanizmasını Uygulayan Avrupa Birliği Üye Devletleri ile Türkiye'nin Karşılaştırmalı Durumu

1. Genel Olarak

KDV Direktifi'nin 395. maddesinin 1. fıkrasına göre, "Konsey, Komisyon'un önerisi üzerine oybirliğiyle hareket ederek, herhangi bir üye devlete, KDV'nin tahsilat prosedürünü basitleştirmek veya belirli bir vergi kaçakçılığı ile vergi kaçırma biçimlerini önlemek amacıyla, bu Direktif hükümlerinden sapma biçiminde özel tedbirler getirme yetkisi verebilir.

KDV'nin tahsilat prosedürünü basitleştirmeyi amaçlayan bu tedbirler, küçük ve önemsiz düzeyde etkileyebilecek haller dışında, üye devletin nihai tüketim aşamasında topladığı toplam vergi gelirini etkilememelidir."

KDV Direktifi, KDV'nin tam ve eksiksiz ödenmesi ile çifte vergilendirmenin önlenmesini sağlama yükümlülüğünü üye devletlere yükleyerek, KDV ödemelerine ilişkin isteğe bağlı düzenlemeler konusunda yeterli esneklik sağlamaktadır. Ancak KDV Direktifi, bu tür isteğe bağlı uygulamalar için aşağıdaki ilkelere uyulmasını öngörmüştür. Buna göre:³¹

²⁹ PriceWaterhouseCoopers, 12.

³⁰ Bartosz Gryziak, "Split Payment across the European Union-Review and Analysis", *International VAT Monitor IBFD*, 1-2 (2020): 26.

³¹ Deloitte, 40.

- KDV'ye ilişkin genel sorumluluk, KDV Direktifi'nin 193. maddesi uyarınca satıcıya ait olurken; 194 ila 205. maddeler kapsamında özel işlemler hariç tutulmuştur.
- Mütessesil sorumluluk hükümleri varsa, bu hükümler KDV Direktifi'nin 205³² ve 207/2³³ maddelerine uygun olmalıdır.
- Üye devletler, KDV'nin müşteri (veya üçüncü bir kişi) tarafından satıcı adına ödendiği durumlarda ödeme, muhasebe ve KDV beyanı için belirli açık kuralları geliştirmiş olmalı, çifte vergilendirme riski bertaraf edilmelidir.

2. Katma Değer Vergisinde Bölünmüş Ödeme Mekanizmasını Uygulayan Avrupa Birliği Üye Devletleri

Bölünmüş ödeme mekanizmasının KDV tahsilatının etkinliğini artırmaya ve kaçakçılıkla mücadeleye yönelik olduğunu kabul eden şu an için sınırlı sayıda AB üye devleti bulunmaktadır. Sistemin temel kuralı aynı olmakla birlikte; teknik açıdan ülkeden ülkeye farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu uygulamaların hepsinin belirli bir sektör veya tedarik türlerine yönelik olduğu görülmekle birlikte, bazıları zorunlu iken; bazıları isteğe bağlı tutulmuştur. Bu devletlerden;

• **İtalya**, AB'de bölünmüş ödeme mekanizmasını uygulayan ilk üye devlet olmuştur. 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren, 23/12/2014 tarihli ve 190 sayılı Kanun (Stabilite Kanunu) kapsamında kamu idarelerine yapılan ödemelerde bu mekanizma kullanılmaktadır.³⁴ Uygulama birkaç kez güncellenmiş olup, en son 1 Ocak 2018 tarihinde kapsamı genişletilmiştir. AB Konseyi ise, İtalya'nın bölünmüş ödeme mekanizmasını kullanma yetkisini

³² KDV Direktifi Madde 205: "193 ila 200. maddeler ile 202, 203 ve 204. maddelerde belirtilen durumlarda, üye devletler, KDV ödemekle yükümlü olan kişi dışında başka bir kişinin de KDV ödemesinden müştereken ve mütessesilen sorumlu tutulabileceğini öngörebilirler."

³³ KDV Direktifi Madde 207/2: "Üye devletler, 205. maddeye göre KDV ödemesinden müştereken ve mütessesilen sorumlu tutulan kişilerin bu ödeme yükümlülüklerine uymalarını sağlamak için gerekli önlemleri de alacaktır."

³⁴ Council Implementing Decision (EU) 2015/1401 of 14 July 2015 Authorising Italy to Introduce a Special Measure Derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 18.08.2015, OJ L 207/7, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015D1401.

30 Haziran 2026 tarihine kadar uzatmıştır.³⁵ Şu anda bölünmüş ödeme mekanizması, kamu ekonomik kuruluşları, özel şirketler, vakıflar ve bunların bağlı ortaklıkları gibi çeşitli kamu kurumlarına yapılan (B2G) mal ve hizmet tedariklerini kapsamaktadır.

İtalya'daki sisteme göre, satıcılar/tedarikçiler yukarıda belirtilen kuruluşlara yapılan mal ve hizmetler için KDV'yi uygulamaktadır. Müşteriler, faturanın ödemesini bölerek yaparken; vergilendirilebilir tutarı tedarikçilere öder, KDV'yi ise, idarenin tahsis edilmiş KDV banka hesabına doğrudan yatırırlar.

Bu süreç içerisinde İtalyan KDV kaybının 2015'ten 2019 yılına kadar 10 milyar avrodan fazla azaldığı tespit edilmiş; ancak, bu azalmanın ne kadarının bölünmüş ödeme mekanizmasından kaynaklandığı kesin olarak belirlenememiştir.³⁶

• **Polonya**, özel uygulamaların KDV kaçakçılığını ortadan kaldıracak görüşünde olduğu için kaçakçılıkla mücadele konusunda birçok önlem almıştır. Bu önlemler arasında tersine vergilendirme mekanizması (reverse charge mechanism) ve tedarikçi/satıcı ile müşteri arasındaki müşterek ve müteselsil sorumluluk, standart denetim dosyası, vergilendirilebilir kişilerin KDV kaydı ile kaydının iptali için daha sıkı kurallar ve artan denetim sayısı gibi uygulamalar bulunmaktadır.

Ancak, Polonya yine de bu önlemlerin KDV kaçakçılığını önlemede yetersiz olduğunu düşünmüş 15 Aralık 2017 tarihli Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2018 Resmi Gazete, madde 62) ile 1 Temmuz 2018 tarihinde isteğe bağlı seçilebilen bölünmüş ödeme mekanizmasını yürürlüğe koymuştur.³⁷ Diğer

³⁵ Council Implementing Decision (EU) 2023/1552 of 25 July 2023 Amending Implementing Decision (EU) 2017/784 as Regards the Period of Authorisation for, and the Scope of the Special Measure Derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax Taken by Italy, 27.07.2023, OJ L 188/45, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023D1552.

³⁶ Jack Malan ve Ivan Bosch Chen, "Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud", *European Parliament*, Haziran 2022, 40, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses/sa-highlights>.

³⁷ Konrad Stolarski, "Split Payment VAT Collection Mechanisms and Their Impact on the EU Market of Payment Technologies and Services", *MIC*, (2019): 43.

tarafından, AB Konseyi kararı ile 18 Şubat 2019³⁸ tarihinden 28 Şubat 2025³⁹ tarihine kadar Polonya’da, belirli mal ve hizmetler için işletmeler arası (B2B) tedariklere zorunlu bölünmüş ödeme mekanizması getirilmiştir. Bu mallar ve hizmetler; hurda metal, karbon (CO2) emisyon hakları, cep telefonları, tabletler, inşaat hizmetleri gibi kaçakçılığa karşı yatkın kabul edilen yüz elli grup mal ve hizmetlerdir. Fatura edilen brüt tutar 15.000 Polonya zlotisini (PLN) aşıyorsa, bu mekanizma devreye girecektir. Müşterinin kararı doğrultusunda, zorunlu bölünmüş ödeme kapsamına girmeyen işletmeler arası (B2B) tedarikler için isteğe bağlı bölünmüş ödeme mekanizması uygulanmaya devam etmektedir.

• **Hollanda’da**, kısmi bölünmüş ödeme mekanizması uygulanmakta olup bu yöntem geçici istihdam ajansları ve benzeri kuruluşlar tarafından sağlanan hizmetlerle sınırlandırılmıştır. Buna göre, Hollanda’ya bir çalışan görevlendirildiğinde veya geçici olarak gönderildiğinde çalışanı temin alan alıcının isteği üzerine şirketin blokeli KDV hesabının (g-rekening/g-account) bulunduğu bankaya, hizmetin alıcısı tarafından KDV yatırılmaktadır.⁴⁰ Diğer taraftan, hizmet sağlayıcısının blokeli KDV hesabını açma zorunluluğu olmayıp sadece bir seçenek olarak bu hak tanınmaktadır. Ancak, hizmet sağlayıcı böyle bir hesap açmazsa ve hizmet alıcısı sorumluluk almak

³⁸ Council Implementing Decision (EU) 2019/310 of 18 February 2019 Authorising Poland to Introduce a Special Measure Derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 22.02.2019, OJ L 51/19, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019D0310.

³⁹ Council Implementing Decision (EU) 2022/559 of 5 April 2022 Amending Implementing Decision (EU) 2019/310 as Regards the Authorisation Granted to Poland to Continue to Apply the Special Measure Derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 04.04.2022, OJ L 108/51, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022D0559&qid=1719911817847.

⁴⁰ The Netherlands Tax Administration (Belastingdienst), *G-account*, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/buiness/payroll_taxes/you_are_not_established_in_the_netherlands_are_you_required_to_withhold_payroll_taxes/when_must_you_withhold_payroll_taxes1/when_you_are_under_the_obligation_to_act_as_a_withholding_agent1/you_post_hire_out_or_second_personnel_in_or_to_the_netherlands1/g_account.

istememezse ilgili KDV'yi doğrudan vergi idaresine ödeyebilme imkanına da sahip bulunmaktadır.⁴¹

• **Çek Cumhuriyeti (Çekya)**, KDV tahsilatında isteğe bağlı düzenlemeler konusunda ve belirli şartlar altında KDV Direktifi'nin sunduğu imkandan yararlanmış ve alternatif bir yöntem olarak bölünmüş ödeme mekanizmasını uygulamaya koymuştur.

Çek Cumhuriyeti'nde, Polonya KDV Kanunu tarafından getirilen sisteme benzer şekilde, KDV yükümlülüklerinde müştereken ve müteselsilen sorumluluk kuralı bulunmaktadır. Buna göre, alıcının tedarikçisi tarafından ödenmeyen KDV'den müştereken ve müteselsilen sorumluluğun olduğu durumlarda alternatif bir sistem olarak bölünmüş ödeme mekanizması seçilebilmektedir.⁴²

Bu kapsamda yapılacak sözleşme ile, eğer alıcı mükellef ile satıcı anlaşırsa mal veya hizmete ilişkin net tutar satıcıya ödenirken; işlemin KDV'si, doğrudan alıcının kendi banka hesabından satıcının kayıtlı merkezinin bağlı bulunduğu vergi dairesinin banka hesabına ödenecektir.⁴³

Uygulama alanının sınırlı olması ve isteğe bağlılığı nedeniyle, Çek modeli genel olarak, bölünmüş ödeme mekanizmasının tipik bir uygulaması olarak kabul edilmemektedir.⁴⁴ Bunun müteselsil sorumluluk kuralları gereğince, yeni veya daha az güvenilir bir satıcı ile işlem yapılmasının doğal bir sonucu olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Ancak burada da şu eleştiri yapılmaktadır: Eğer alıcı, satıcı hakkında yeterli güveni duymuyorsa ve bu uygulamayı kullanmayı seçiyorsa satıcı bakımından bazı kuşkular

⁴¹ Piotr Andrzejak, "Split Payment in VAT: Where is Split Payment Used in Europe?", Rzeczpospolita, 16/07/2018, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, <https://www.rp.pl/podatki/art1846941-split-payment-w-vat-gdzie-w-europie-stosuje-sie-podzielona-platnosc>.

⁴² Tomasz Kassel, Jan Tokarski, Mateusz Walewski ve Wojciech Gede, "Split Payment Raport PwC", PriceWaterhouseCoopers, Ekim 2015, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf](https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf).

⁴³ Deloitte, 40.

⁴⁴ Tomasz Kassel, Jan Tokarski, Mateusz Walewski ve Wojciech Gede, "Split Payment Raport PwC", PriceWaterhouseCoopers, Ekim 2015, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf](https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf).

doğabilecektir. Buna göre vergiye uyum konusunda satıcının işlemleri vergi idaresinin dikkatini çekecek; bu ise, bir nevi satıcı hakkında ihbar niteliği taşıyacaktır.⁴⁵

• **Romanya**, 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren belirlenmiş KDV sınırını aşan şirketler için zorunlu bölünmüş ödeme mekanizmasını yürürlüğe koymuştur.⁴⁶ Ancak sadece KDV borcu olan veya iflas işlemleri altında olan şirketler için bu uygulama zorunlu tutulmuştur. Buna göre bölünmüş ödeme mekanizması kapsamında, KDV mükellefiyeti bulunan tüm mükellefler (KDV bölünmüş ödeme mekanizmasını uygulayıp uygulamadıklarına bakılmaksızın), bölünmüş ödeme mekanizmasını uygulayan satıcılardan yaptıkları mal veya hizmet alımlarına ilişkin KDV'yi, ayrı açılan ilgili KDV hesaplarına ödemek zorunda kalmışlardır.

Avrupa Komisyonu, Kasım 2018 tarihinde ise, Romanya'dan bölünmüş ödeme mekanizmasının kaldırılmasını talep etmiştir. Bu talebin gerekçesini ise, mekanizmanın KDV Direktifi veya Avrupa Birliği'nin İşleyişi Hakkında Antlaşma'daki hizmet sağlama özgürlüğü ile uyumlu olmaması ve işletmeler için önemli bir idari yük oluşturmaya dayandırmıştır.⁴⁷

Böylece vergilendirilebilir tüm mal ve hizmet tedariklerine uygulanan bu mekanizma, 23 Aralık 2019 tarihinde kabul edilen ve 1 Şubat 2020 tarihinde yürürlüğe giren 78/2019 sayılı Romanya Acil Durum Yönetmeliği ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.⁴⁸

⁴⁵ Gryziak, 30.

⁴⁶ Government Ordinance No. 23/2017 regarding the VAT Split Payment Mechanism, Official Gazette no. 706 / August 31, 2017, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/09/taxhottopics_1_sept_2017_en-1.pdf](https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/09/taxhottopics_1_sept_2017_en-1.pdf).

⁴⁷ European Commission, *November Infringements Package: Key Decisions*, Brüksel, 8 Kasım 2018, Erişim Tarihi: Haziran 17, 2024, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_6247.

⁴⁸ Emergency Ordinance No. 78/2019 Regarding the Changes of Some Normative Acts and the Establishment of Some Measures in the Field of Agriculture, as well as for the Approval of Fiscal-Budgetary Measures (Ordonanță de Urgență nr. 78 din 18 Decembrie 2019 Privind Modificarea unor Acte Normative și Stabilirea unor Măsuri în Domeniul Agriculturii, Precum și Pentru Aprobarea unor Măsuri Fiscal-Bugetare), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliuDocumentAfis/221169>.

3. Türk Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sistemi (Katma Değer Vergisi Sorumluluğu)

Verginin asıl borçlusunun⁴⁹ dışında bir kavram olan vergi sorumluluğu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiş olup "Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklinde tanımlanmıştır. Ancak KDV'de mükellef ve sorumluluk kavramları, birbirine oldukça yakın olup her ikisi de vergilemede aracı rolü üstlenmekte; her ikisi de KDV'yi nihai tüketicilerden tahsil edip ilgili vergi dairesine yatırılmasına aracılık etmektedir.⁵⁰

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9. maddesinde⁵¹ "vergi sorumluluğu" başlığı altında düzenlenen KDV tevkifatı uygulaması, Kanun'da belirlenen kişilerin (alıcıların), satın almış olduğu mal veya hizmete ilişkin KDV'yi doğrudan vergi dairesine tamamen veya kısmen kendilerinin yatırmaları

⁴⁹ "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir." (213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 8/1)

⁵⁰ Şükrü Kızılot, *Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, 6. bs (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012), 487.

⁵¹ "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Fiilî ya da kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur." (3065 sayılı KDV Kanunu Madde 9)

şeklinde gerçekleşmektedir.⁵² Ancak KDV mükellefiyeti bulunan ve tevkifat uygulayan alıcının indirim hakkına sahip olması, vergi yükünün üzerinde kalmasını önlemekte; diğer bir ifadeyle tıpkı bölünmüş ödeme mekanizmasında da olduğu gibi alıcıya ek bir mali yük oluşturmamaktadır.⁵³

Türk KDV tahsilatında önemli bir yer tutan tevkifat sistemi, bazı AB üye devletlerinde uygulanan bölünmüş ödeme mekanizmasından farklılık göstermektedir. Buna göre, ihtiyari olmayan Türk KDV tevkifatı, tam tevkifat ve kısmi tevkifat olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam tevkifat, belirli sektörlerdeki tedarikler için teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından vergi dairesine ödenmekte iken; kısmi tevkifat, hesaplanan KDV'nin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen oranı mal veya hizmetin alıcıları tarafından, kalan oranı da işlemi yapan tarafından vergi dairesine beyan edilip ödenmektedir.⁵⁴

KDV'de tevkifat mekanizması ile KDV ödeme yükümlülüğü yer değiştirerek vergi alacağı güvence altına alınmaya çalışılmakta, vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadele edilmektedir. Tevkifat sistemi ile her ne kadar tahsil edilecek vergi miktarı artmasa da verginin tahsilat oranı artacağından özellikle sahte belge ile mücadelede bu sistem uygulamada önemli bir yer tutmaktadır.⁵⁵

Böylece tam tevkifat ile kapsamı oldukça geniş tutulan kısmi tevkifat sayesinde, herhangi bir kaçakçılık girişiminde bulunan satıcının vergi kaybını önleyici faaliyetleri en başta engellenmekte; aynı zamanda Hazineye reel nakit akışı sağlanarak KDV'nin tahsilat fonksiyonu yerine getirilmiş olmaktadır.⁵⁶ Bu sektörler arasında inşaat, hurda metal, cam, plastik ve kağıt, danışmanlık ve denetim hizmetleri, bazı tamir hizmetleri gibi özellikle KDV tahsilatında

⁵² 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Erişim Tarihi: Ağustos 14, 2024, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_1c.pdf.

⁵³ Ceyhan İnaltong, *Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları*, (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013), 67.

⁵⁴ 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Erişim Tarihi: Ağustos 14, 2024, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_1c.pdf.

⁵⁵ Nuri Değer, *Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu*, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016), 322.

⁵⁶ İnaltong, 74-75.

yüksek risk oluşturan alanlar bulunmaktadır.⁵⁷ KDV Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği üzere ilgili maddede sayılan haller, idarece takibin güç olduğu; dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün olduğu haller olarak öngörülmüştür. Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığınca sayılan bu hallerin dışında vergi alacağını güvence altına alabilmek için mükellefin dışındaki diğer kişilerin de verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir.⁵⁸

Görüldüğü üzere, Türk KDV sisteminde uygulanan bu yöntem “satıcının blokeli KDV hesabının” olduğu KDV’de bölünmüş ödeme mekanizmasından farklı olup KDV tahsilatının alternatif yollarından bir diğer yöntemini oluşturmaktadır. Ancak bölünmüş ödeme mekanizması kapsamında; Polonya, Hollanda ve Romanya’da KDV, satıcının bankası tarafından oluşturulan özel blokeli KDV hesabına aktarılırken; buna karşılık, Çek Cumhuriyeti ve İtalya’da vergi dairesinin hesabına doğrudan ödendiği için bu ülkelerin bölünmüş ödeme mekanizması, Türk KDV tevkifatı sistemine daha yakın bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç

Topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığı (MTIC Fraud), 1993 yılından beri AB’de yürürlükte olan ve geçici olarak tasarlanan KDV sisteminin açıklarından doğmuştur. Bu sistem, AB üye devletleri arasında sınır ötesi işlemlerde sıfır oranlı KDV uygulamasına dayanır. Bu durumda, tacirler başka bir üye devletten sıfır oranlı KDV’li mal veya hizmet satın almakta ve ardından söz konusu mal veya hizmeti kendi üye devletinde KDV’li bir şekilde satmaktadır. Ancak mükellef vergi idarelerine ödemesi gereken KDV’yi ödemediği ortadan kaybolmaktadır. Döngüsel (Carousel) kaçakçılık ise, mal veya hizmetlerin zincirin başladığı ilk üye devlete geri satılmasıyla sonuçlanmakta ve bu döngü sıklıkla devam etmektedir.

Nihai KDV sistemine yönelik adımlar atan AB’nin, üye devletler arasında geçici KDV sistemi reformu konusunda şu an için tam anlamıyla bir uzlaşa sağlayamadığı aşıkardır. Bu sebeple topluluk içi kayıp tüccar

⁵⁷ “Bazı sektörlerde farklı ödeme vadelerinin oluşturulması imkanının Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmesi suretiyle, sınırsız yetki kullanımı çerçevesinde Anayasa’daki eşitlik ilkesinin zedelendiği yorumuna gidilebilir.” İnaltong, 111.

⁵⁸ 25/10/1984 tarih ve 3065 sayılı KDV Kanunu Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Madde 12, Erişim Tarihi: Ağustos 14, 2024, [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gercekler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gercekler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf).

kaçakçılığı ile mücadele edilebilmesi adına üye devletler için çeşitli çözümler üretilirken; bunlardan bazıları, KDV sisteminin temelini hedef almakta, bazıları ise, kaçakçılığın önlenmesine yönelik çeşitli stratejilere yönelmektedir.

İşte bu kapsamda alternatif tahsilat yöntemlerinden biri olan KDV’de bölünmüş ödeme mekanizması, birkaç üye devlet tarafından benimsenmiş, birkaçı ise, halen bu mekanizmayı uygulamaya devam etmektedir. Ancak maliyetleri azaltabilecek yeni teknolojilere rağmen yine de uygulama maliyetlerinin yüksekliği üye devletleri ve işletmeleri bu yöntemin daha geniş çapta benimsenmesini desteklemekten alıkoymaktadır.

Bu mekanizmanın temel sorunu şu an için uygulama parametrelerine bağlı olarak değişen ek maliyet ve uyum yükü getirmesidir. Hatta iş dünyası ve bankacılık sektörü için en maliyetli çözümlerden biri olabileceği ileri sürülmekte ve topluluk içi kayıp tüccar kaçakçılığını önlemede tam anlamıyla yeterli olamayacağı görüşü hakimiyetini sürdürmektedir.

Bakıldığında 1985 yılından beri sistemizde yer bulan Türk KDV tevkifatı yöntemi de aynı amaca hizmet etmekte; tahsilatın etkin, hızlı bir şekilde yapılması için olası vergi kayıpları karşısında vergi alacağını güvence altına almayı amaçlamaktadır. Türk KDV tevkifatı, bir taraftan hazinenin alacağına zaman kaybetmeden doğrudan kavuşmasını sağlarken; diğer taraftan mükellef üzerinde ek bir mali yük yaratmamaktadır. Bu yönüyle KDV kaçakçılığı ile mücadele amacına, bölünmüş ödeme mekanizmasından daha etkin ve hızlı bir şekilde hizmet ettiği görülmektedir. Ancak tevkifat oranlarının günün şartlarına göre belirlenmesi vergi hasılatı açısından oldukça önem arz etmekte; Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen geniş yetkilerin mükellef hakları açısından Anayasal sınırlar içerisinde dikkatli bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Yapay zekanın her geçen gün geliştiği teknolojiyle birlikte kaçakçılık faaliyetlerinin tespiti, AB açısından nihai KDV sistemine geçiş ile mümkün görülmekte; hatta ortak bir AB KDV sisteminin getirilmesi ile bu sorunların önemli ölçüde azaltılabileceği ileri sürülebilmektedir. Ancak yine de KDV kaçakçılığı ile mücadelede hangi yöntemin en uygun yöntem olacağını belirlemek çok yönlü bir analiz gerektirmektedir.

Kaynakça

- Akdemir, Tuğçe. Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz. İstanbul: Oniki Levha, 2019.
- Andrzejak, Piotr. "Split Payment in VAT: Where is Split Payment Used in Europe?". Rzeczpospolita, 16/07/2018, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, <https://www.rp.pl/podatki/art1846941-split-payment-w-vat-gdzie-w-europie-stosuje-sie-podzielona-platnosc>.
- Correctiv. Grand Theft Europe: A Cross-border Investigation. May 7, (2019), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://correctiv.org/en/top-stories/2019/05/07/grand-theft-europe/>.
- Council Directive (EU) 2018/1910 of 4 December 2018 Amending Directive 2006/112/EC as Regards the Harmonisation and Simplification of Certain Rules in the Value Added Tax System for the Taxation of Trade Between Member States, 7.12.2018, OJ L311/3, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L1910>.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax, OJ L347, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112>.
- Council Implementing Decision (EU) 2015/1401 of 14 July 2015 Authorising Italy to Introduce a Special Measure Derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 18.08.2015, OJ L 207/7, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015D1401>.
- Council Implementing Decision (EU) 2019/310 of 18 February 2019 Authorising Poland to Introduce a Special Measure Derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 22.02.2019, OJ L 51/19, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019D0310>.
- Council Implementing Decision (EU) 2022/559 of 5 April 2022 Amending Implementing Decision (EU) 2019/310 as Regards the Authorisation Granted to Poland to Continue to Apply the Special Measure Derogating from Article 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, 04.04.2022, OJ L 108/51, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022D0559>.

extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022D0559&qid=1719911817847.

Council Implementing Decision (EU) 2023/1552 of 25 July 2023 Amending Implementing Decision (EU) 2017/784 as Regards the Period of Authorisation for, and the Scope of the Special Measure Derogating from Articles 206 and 226 of Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax Taken by Italy, 27.07.2023, OJ L 188/45, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023D1552.

Council of the European Union. ECOFIN Report to the European Council on Tax Issues. 6.12.2018, 15082/18, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15082-2018-INIT/en/pdf.

Değer, Nuri. Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016.

Deloitte. European Commission- Analysis of the Impact of the Split Payment Mechanism as an Alternative VAT Collection Method. Final Report, December (2017): 19-20, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/b87224ad-fcce-11e7-b8f5-01aa75ed71a1/language-en.

Emergency Ordinance No. 78/2019 Regarding the Changes of Some Normative Acts and the Establishment of Some Measures in the Field of Agriculture, as well as for the Approval of Fiscal-Budgetary Measures (Ordonanță de Urgență nr. 78 din 18 Decembrie 2019 Privind Modificarea unor Acte Normative și Stabilirea unor Măsuri în Domeniul Agriculturii, Precum și Pentru Aprobarea unor Măsuri Fiscal-Bugetare), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://legislatie.just.ro/Public/DetaliuDocumentAfis/221169.

European Commission. VAT Rules and Rates. Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_en.htm.

European Commission. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an Action Plan on VAT Towards a Single EU VAT Area - Time to Decide. Brussels. 7.4.2016 COM(2016) 148 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148.

European Commission. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System

Tailored to the Single Market. Brussels, 6.12.2011 COM(2011) 851 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0851>.

European Commission. November Infringements Package: Key Decisions. Brüksel, 8 Kasım 2018, Erişim Tarihi: Haziran 17, 2024, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_6247.

European Commission. Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards Harmonising and Simplifying Certain Rules in the Value Added Tax System and Introducing the Definitive System for the Taxation of Trade Between Member States. 4.10.2017, COM(2017) 569 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclcfndmkaj/<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017PC0569>.

European Commission. Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards the Introduction of the Detailed Technical Measures for the Operation of the Definitive VAT System for the Taxation of Trade Between Member States. 25.05.2018, COM(2018) 329 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclcfndmkaj/<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0329>.

European Commission. Proposal for a Council Directive Amending Directive 2006/112/EC as regards VAT Rules for the Digital Age. 8.12.2022, COM(2022) 701 final, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclcfndmkaj/<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022PC0701>.

European Commission. VAT Gap in the EU, 2023 Report Executive Summary. Brüksel, 2023, s.5, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/782a2855-7221-11ee-9220-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-296382785>.

European Parliament. Operation of the Definitive VAT System for the Taxation of Trade Between Member States. 12.2.2019, 2018/0164(CNS), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclcfndmkaj/<https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/printficheglobal.pdf?id=692474&l=en>.

Europol. MTIC (Missing Trader Intra Community) Fraud. Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.europol.europa.eu/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

Fornalik, Janina/ Jaworska, Magdalena. “Split Payment- 20 Things that You Have to Know”, MDDP, (2020): 2-17, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclcfndmkaj/<https://www.mddp.pl/wp->

content/uploads/2020/01/SPLIT-PAYMENT-20-things-that-you-have-to-know.pdf.

Government Ordinance No. 23/2017 regarding the VAT Split Payment Mechanism, Official Gazette no. 706 / August 31, 2017, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2017/09/taxhottopics_1_sept_2017_en-1.pdf.

Gryziak, Bartosz. "Split Payment across the European Union-Review and Analysis". International VAT Monitor IBFD, 1-2 (2020): 24-31.

İnalton, Ceyhan. Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013.

Kassel, Tomasz/ Tokarski, Jan/ Walewski, Mateusz/Gede, Wojciech. "Split Payment Raport PwC". PriceWaterhouseCoopers, Ekim 2015, Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.pwc.pl/pl/pdf/split-payment-raport-pwc.pdf.

Kızılot, Şükrü. Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması. 6. Bs. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.

Malan, Jack/ Bosch Chen, Ivan. "Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud". European Parliament, Haziran 2022, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses/sa-highlights.

Merkx, Madeleine/ Verbaan, Naomie. "Technology: A Key to Solve VAT Fraud?". EC Tax Review, 6 (2019): 300-303.

Obrzeźgiewicz, Dawid. "Split Payment Mechanism in the European Union – Comparative Analysis", İçinde Regulation of Finance and Accounting, 21st and 22nd Virtual Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA2020-21), Editör David Procházka, 153-161. Prag-Çek Cumhuriyeti, Springer, 2022.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker. Vergi Hukuku. 32. Bs. Ankara: Turhan Kitabevi, 2023.

Pouwels, Alexandra. Missing Trader Intra-Community Fraud. Briefing, June 2021, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://www.europarl.europa.eu/committees/en/supporting-analyses/sa-highlights.

PriceWaterhouseCoopers. "Study on the Feasibility of Alternative Methods for Improving and Simplifying the Collection of VAT Through the Means of Modern Technologies and/or Financial Intermediaries". Final Report –September, 20 (2010): 28-50, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024,

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e0d6a4f7-9ada-11e6-868c-01aa75ed71a1>.

Sire, Magali. “Split Payment VAT Systems: How It Works?”. Mooncard, (2023), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.mooncard.co/en/use-case/vat/return/deadline/split-payment>.

Solicitors, Ashmans. “What is MTIC-VAT Fraud?”. Ashmans Solicitors, (2020), Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://www.ashmansolicitors.com/articles/what-is-mtic-vat-fraud/>.

Stolarski, Konrad. “Split Payment VAT Collection Mechanisms and Their Impact on the EU Market of Payment Technologies and Services”. MIC, (2019): 39-45.

Taxation and Customs Union. Data on Taxation Trends. Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/economic-analysis-taxation/data-taxation-trends_en.

Taxation and Customs Union. Annual Report on Taxation. June (2024): 4-166, Erişim Tarihi: Temmuz 2, 2024, <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-330633463>.

The Netherlands Tax Administration (Belastingdienst). G-account. Erişim Tarihi: Ağustos 16, 2024, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/payroll_taxes/you_are_not_established_in_the_netherlands_are_you_required_to_withhold_payroll_taxes/when_must_you_withhold_payroll_taxes1/when_you_are_under_the_obligation_to_act_as_a_withholding_agent1/you_post_hire_out_or_second_personnel_in_or_to_the_netherlands1/g_account.

Tumpel, Michael. “A Hybrid VAT System in the European Union”. Tax Notes International, July 9, 47 (2007): 165-183.

Tumpel, Michael. “How to Combat Carousel Fraud Effectively”. İçinde Essays in International an European Tax Law, Editör Bizioli, 149-162. Napoli, 2010.

26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, Erişim Tarihi: Ağustos 14, 2024,

https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_1c.pdf.